



## Commentaire

### Décision n° 2022-988 QPC du 8 avril 2022

*M. Roland B.*

*(Cumul de poursuites et de sanctions en cas d'opposition à un contrôle fiscal)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 10 février 2022 par le Conseil d'État (décision n° 458277 du 8 février 2022) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Roland B. portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des deux premiers alinéas de l'article 1732 du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2022-988 QPC du 8 avril 2022, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le deuxième alinéa de cet article, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités.

#### **I. – Les dispositions contestées**

##### **A. – Historique et objet des dispositions contestées**

Lorsqu'un contribuable ne se conforme pas à ses obligations déclaratives (défaut de déclaration ou déclaration tardive), l'administration fiscale peut procéder à l'évaluation d'office des bénéfices servant de base à l'impôt sur le revenu en application de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales (LPF) : la procédure contradictoire habituelle est alors écartée au profit d'une procédure d'évaluation unilatérale. L'objectif de cette évaluation d'office est d'éviter que les comportements dilatoires ou défaillants de certains contribuables n'empêchent l'administration de contrôler l'impôt et éventuellement d'en rectifier les montants.

L'article L. 74 du LPF prévoit que l'évaluation d'office des bases d'imposition peut également être mise en œuvre lorsqu'un contribuable s'oppose à un contrôle fiscal diligenté par l'administration, afin de vérifier l'exactitude de ses déclarations. L'objectif est, là encore, d'éviter que cette obstruction ne conduise à l'impossibilité pour l'administration d'établir l'impôt.

L'opposition à contrôle peut faire l'objet de sanctions administratives (1.) et pénales (2.).

## **1. – La pénalité fiscale encourue au titre d'une procédure d'évaluation d'office faisant suite à une opposition à contrôle fiscal**

### ***a. – La procédure d'évaluation d'office en cas d'opposition à contrôle***

\* La procédure d'évaluation d'office en cas d'opposition à contrôle, prévue depuis 1982 au premier alinéa de l'article L. 74 du LPF<sup>1</sup>, est susceptible de s'appliquer à tous les contribuables qui s'opposent à l'exercice par l'administration fiscale de son droit de vérification<sup>2</sup>. Celui-ci renvoie à toutes les hypothèses dans lesquelles l'administration peut se faire présenter les documents comptables et autres pièces justificatives permettant de s'assurer de la bonne application des règles d'établissement de l'impôt. La procédure de contrôle fiscal est le cadre de cette vérification que l'administration est en droit d'opérer sur place<sup>3</sup>.

Ce droit de vérification est susceptible de concerner aussi bien les entreprises tenues de communiquer à l'administration fiscale tous documents comptables de nature à justifier les résultats qu'elles déclarent, que les contribuables exerçant une profession industrielle, commerciale ou artisanale qui doivent tenir et présenter certains documents relatifs à leurs recettes et leurs achats<sup>4</sup>.

En vertu des deux autres alinéas de l'article L. 74, la procédure d'évaluation d'office s'applique également en cas d'opposition au contrôle des comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés mis en œuvre sur le fondement des dispositions de l'article L. 47 A du LPF et, depuis 2012<sup>5</sup>, à l'hypothèse où il est fait obstacle à l'accès aux documents sur support informatique lors d'une visite domiciliaire exercée sur le fondement des dispositions de l'article L. 16 B du même code.

\* L'administration fiscale ne peut mettre en œuvre la procédure d'évaluation d'office que s'il est établi que l'agent vérificateur qui s'est présenté pour exercer son contrôle

---

<sup>1</sup> Elle figurait auparavant à l'article 1649 *septies* D du code général des impôts.

<sup>2</sup> Pouvoir distinct du droit de communication dont elle dispose en application des articles L. 81 et suivants du LPF.

<sup>3</sup> CE, 5 novembre 2014, n° 356148, jugeant que le contrôle visé par ces dispositions ne saurait être restreint à la seule vérification de comptabilité prévue par l'article L. 13 du LPF.

<sup>4</sup> BOI-CF-IOR-40, « CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Évaluation d'office en cas d'opposition à contrôle fiscal », 12 septembre 2012, § 20.

<sup>5</sup> Article L. 74 du LPF dans sa rédaction résultant de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

a été empêché d'accomplir sa mission du fait du contribuable. Il n'est pas exigé que cet agent ait épuisé tous les moyens dont il dispose, notamment le recours à la force publique, pour mener à bien cette mission. Il doit en revanche avoir entrepris des diligences normales pour effectuer et mener à son terme le contrôle<sup>6</sup>.

La jurisprudence est venue préciser les hypothèses dans lesquelles cette procédure d'évaluation d'office est applicable.

L'opposition à contrôle peut tout d'abord résulter d'un comportement traduisant matériellement le refus du contribuable de permettre à l'administration de mener son contrôle (opposition dite active). Ainsi, dans le cas d'un contrôle inopiné, l'opposition à contrôle fiscal est caractérisée dès lors que les agents de l'administration des impôts ont été contraints, du fait de menaces proférées par le contribuable, de quitter les lieux sans avoir pu remettre l'avis de vérification, ni procéder à aucune constatation matérielle<sup>7</sup>.

L'opposition peut également être constituée par la passivité du contribuable ou des manœuvres dilatoires de sa part. Par exemple, le Conseil d'État a jugé que cette procédure est valablement appliquée lorsque le contribuable, régulièrement avisé du contrôle, n'est pas présent le jour où doit se dérouler la vérification et reste absent de son cabinet pendant plusieurs mois<sup>8</sup>. Il en est de même lorsque le contribuable, en réponse à l'avis de vérification de comptabilité, se borne à indiquer qu'il a cessé son activité, laisse sans réponse une nouvelle lettre du service, et après avoir fait l'objet de plusieurs mises en demeure d'avoir à présenter sa comptabilité, se borne à signaler le nom de son ancien comptable, sans indiquer l'adresse de celui-ci et sans préciser les conditions dans lesquelles sa comptabilité pouvait être examinée par l'administration<sup>9</sup>.

Le premier alinéa de l'article L. 74 du LPF prévoit que l'évaluation d'office peut en outre intervenir lorsque le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait de tiers. Il s'agit plus précisément de l'hypothèse dans laquelle le contribuable est en réalité responsable de l'intervention de tiers. En effet, dès lors que seul le contribuable a été personnellement avisé du jour et de l'heure auxquels l'agent vérificateur se proposait

---

<sup>6</sup> Ainsi, il a été jugé que lorsque les éléments constitutifs de l'opposition à contrôle fiscal ne sont pas réunis, l'administration entache d'irrégularité la procédure d'imposition en procédant à l'évaluation d'office des bases d'imposition du contribuable, cette irrégularité procédurale entraînant la décharge des impositions (CE, 27 juillet 2005, n° 253918).

<sup>7</sup> CE, 1<sup>er</sup> juin 2001, n° 185753. Pour des cas similaires, CE, 30 décembre 2009, n° 307732 (opposition à contrôle constituée par le refus de présentation de comptabilité) ; CE, 7 avril 2010, n° 325292 (opposition constituée par le comportement dilatoire du contribuable).

<sup>8</sup> CE, 7 décembre 1977, n° 03071.

<sup>9</sup> CE, 15 juin 1987, n° 48864.

de procéder au contrôle, il y a lieu de considérer que toute manifestation ou opposition de la part de tiers ne peut avoir lieu que sur l'initiative ou l'indiscrétion volontaire du contribuable lui-même<sup>10</sup>.

\* L'article L. 74 du LPF n'assortit la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office d'aucune mise en demeure ou formalité préalable. En principe, elle peut donc être régulièrement appliquée dès l'échec de la première tentative de vérification<sup>11</sup>.

Comme dit plus haut, cette procédure a pour effet d'écarter les règles du contradictoire habituellement applicables à la procédure fiscale. Le Conseil d'État a précisé en ce sens que, en instituant cette procédure d'évaluation d'office en cas d'opposition à contrôle, « *le législateur a entendu priver l'intéressé, qui s'est de lui-même placé en dehors des règles applicables à la procédure d'imposition, des garanties dont bénéficient les contribuables, qu'ils soient imposés selon la procédure contradictoire ou selon une procédure d'imposition d'office, et notamment de celle tenant à l'obligation qui pèse sur le service d'informer l'intéressé de la teneur et de l'origine des renseignements qu'il a pu recueillir par l'exercice de son droit de communication ou qu'il a utilisés pour arrêter les bases de l'imposition* »<sup>12</sup>.

En cas de contentieux (demande de décharge devant le juge de l'impôt), il incombe au contribuable d'apporter la preuve de l'exagération des impositions contestées<sup>13</sup>.

### ***b. – La pénalité fiscale (les dispositions objets de la décision commentée)***

\* De longue date, l'opposition à contrôle fiscal a été sanctionnée par des pénalités fiscales en cas de mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office des bases d'imposition. Cette procédure visant à permettre à l'administration fiscale de

---

<sup>10</sup> Voir par exemple CE, 31 janvier 1962, *Sieur F.*, n° 52367, et 11 mai 1964, *Ministère des Finances c. Société B.*, n° 60372, admettant l'application de la procédure d'évaluation d'office lorsque les agents chargés de vérifier la comptabilité du contribuable ont pu pénétrer dans son magasin, ont reçu de lui la communication des documents comptables nécessaires, mais n'ont pas été en mesure d'en poursuivre utilement l'examen en raison du trouble occasionné par du bruit fait intentionnellement à l'intérieur du magasin par des prétendus clients et des actes hostiles dont ont été l'objet ces agents.

<sup>11</sup> En pratique, toutefois, l'agent vérificateur est conduit à établir un procès-verbal d'opposition à contrôle avant de recourir à une telle évaluation d'office. Si l'opposition se déroule sans autre incident particulier ou n'est accompagnée que de simples outrages par gestes, paroles ou menaces, l'administration procède à une mise en garde du contribuable afin d'appeler son attention sur les conséquences de la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office s'il persiste dans son opposition à contrôle. À la suite de quoi, si l'opposition persiste, l'évaluation d'office est mise en œuvre (BOI-CF-IOR-40, précité, § 190 et s.). En revanche, si l'opposition à contrôle résulte de violences graves, la mise en garde est exclue et il doit être procédé sans attendre à l'évaluation d'office des bases d'imposition.

<sup>12</sup> CE, 6 octobre 2008, n° 299933. La procédure d'évaluation peut être conduite sans débat oral et contradictoire dès lors qu'elle a été régulièrement mise en œuvre (CE, 3 juin 2013, n° 340518).

<sup>13</sup> CE, 5 novembre 2014, n° 356148 et 357672, cons. 9.

déterminer les droits éludés par le contribuable rétif à un tel contrôle, la sanction de ce comportement prend la forme d'une majoration automatique des suppléments de droits mis à sa charge lorsqu'il a personnellement pris part à l'opposition<sup>14</sup>.

Sous le régime antérieur à la loi du 8 juillet 1987, la pénalité encourue variait en fonction des impôts concernés : elle pouvait prendre la forme soit d'une majoration de 150 % (par exemple en matière d'impôt sur le revenu), soit d'une amende, égale au double de cette majoration (taxes sur le chiffre d'affaires notamment)<sup>15</sup>. La loi du 8 juillet 1987 avait ensuite institué une majoration à un taux unique de 150 %, outre les intérêts de retard<sup>16</sup>.

Depuis l'ordonnance du 7 décembre 2005<sup>17</sup>, cette pénalité fiscale est prévue au *a* de l'article 1732 du CGI. Le taux de la majoration a été ramené à 100 % des droits rappelés ou des créances de nature fiscale qui doivent être restituées à l'État<sup>18</sup>.

De plus, en application du *b* du même article, cette sanction s'accompagne de l'interdiction de participer aux travaux de diverses commissions administratives locales instituées par les articles 1650 et suivants du CGI.

\* La décision qui met à la charge d'un contribuable la pénalité de 100 % applicable en cas d'opposition à contrôle fiscal, qui n'est pas exclusive de pénalités liées à d'autres manquements (par exemple pour défaut ou retard de déclarations), doit être motivée dans les conditions prévues à l'article L. 80 D du LPF.

---

<sup>14</sup> CE, 5 novembre 2014, précité, dans lequel le Conseil d'État a jugé que « *tant le principe de responsabilité personnelle que le principe de personnalité des peines s'opposent à ce que des pénalités fiscales, qui présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent, puissent être prononcées à l'encontre de contribuables, personnes physiques, lorsque ceux-ci n'ont pas participé aux agissements que ces pénalités répriment ; que, dès lors, les dispositions de l'article 1730 du [CGI], désormais reprises à l'article 1732 et selon lesquelles, en cas d'évaluation d'office des bases d'imposition résultant de la mise en œuvre de la procédure prévue à l'article L. 74 du [LPF], les suppléments de droits mis à la charge du contribuable peuvent être assortis d'une majoration, ne sauraient être interprétées comme autorisant l'administration à mettre cette pénalité, qui vise à sanctionner l'opposition à contrôle fiscal, à la charge du contribuable lorsque celui-ci n'a pas pris personnellement part à l'opposition au contrôle* ». Suivant cette interprétation, le Conseil d'État a refusé de renvoyer au Conseil constitutionnel une QPC dirigée contre les articles 1732 du CGI et L. 74 du LPF dès lors que ces dispositions ne méconnaissent ni le principe de responsabilité personnelle en matière pénale ni le principe d'individualisation des peines (CE, 28 septembre 2020, n° 438028, *RJF* 2020 n° 1034).

<sup>15</sup> Voir les anciens articles 1731 et 1733 du CGI.

<sup>16</sup> Paragraphe IV de l'article 2 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières (qui sera ensuite incorporé à l'article 1730 du CGI).

<sup>17</sup> Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, ratifiée par l'article 138 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

<sup>18</sup> Les intérêts de retard peuvent quant à eux être exigés sur le fondement de l'article 1727 du CGI (BOI-CF-IOR-40, précité § 320).

## 2. – Le délit d’opposition à fonctions

Depuis la loi n° 47-1465 du 8 août 1947<sup>19</sup>, le fait de s’opposer à la réalisation d’un contrôle fiscal constitue un délit relevant de la compétence du tribunal correctionnel.

\* Le projet de loi à l’origine de ce texte partait du constat que les sanctions applicables à l’époque, spécifiques pour chaque impôt ou taxe en cause, étaient nettement insuffisantes dans le cas où le contrôle était rendu impossible. En effet, la pénalité fiscale prévue alors, calculée en principe sur la base d’imposition, ne pouvant être appliquée du fait de l’obstacle à contrôle, seule une amende de faible montant (500 francs) pouvait être prononcée contre le contribuable. Les contrevenants pouvaient donc avoir intérêt à s’opposer aux vérifications de l’administration fiscale.

Afin de remédier à cette situation préjudiciable au bon recouvrement des impôts, le législateur avait décidé d’aggraver la peine d’amende encourue. Il s’agissait alors d’une « *amende fiscale de 10 000 à 500 000 fr.* », cette amende étant indépendante des autres pénalités fiscales prévues par les textes en vigueur. La disposition adoptée prévoyait également une peine de six jours à six mois d’emprisonnement en cas de récidive.

\* Ces dispositions ont été reprises en 1979 aux articles 1737 et 1746 du CGI, ce dernier article réprimant spécifiquement la récidive d’opposition à contrôle fiscal.

Depuis la réorganisation du régime des pénalités opérée par l’ordonnance précitée du 7 décembre 2005, le délit d’opposition est entièrement prévu à l’article 1746, dont le 1 prévoit une amende correctionnelle d’un montant maximal de 25 000 euros en cas de première infraction, à laquelle peut s’ajouter une peine d’emprisonnement de six mois en cas de récidive<sup>20</sup>.

\* À l’instar du manquement prévu par l’article 1732 du CGI, le délit d’opposition à fonctions est largement entendu puisqu’il consiste à « *mettre les agents habilités à constater les infractions à la législation fiscale dans l’impossibilité d’accomplir leurs fonctions* ». Sont à ce titre visés les agents compétents pour toutes les

---

<sup>19</sup> Article 44 de la loi du 8 août 1947 portant diverses dispositions d’ordre financier créant un article 685 *bis* du code des contributions indirectes.

<sup>20</sup> La jurisprudence a admis que le délit d’opposition à contrôle, dans sa rédaction prévue auparavant à l’article 1737 du CGI, s’applique aux personnes morales (Cass. crim., 4 octobre 1982, n° 81-92.483 *Bull. crim.* n° 203). Le montant de l’amende encourue est en ce cas multiplié par cinq et peut donc atteindre ici 125 000 euros.

contributions exigées des particuliers pour le service des charges publiques, y compris les contributions indirectes<sup>21</sup>.

Sur le plan matériel, la Cour de cassation n'exigeant pas un empêchement total et absolu, l'infraction est constituée dès qu'un obstacle est apporté à l'action des agents de l'administration<sup>22</sup>, « *de quelque manière que ce soit* »<sup>23</sup>. Les actes peuvent être de commission ou même d'abstention<sup>24</sup>, et consistent généralement à interdire l'accès aux lieux aux agents<sup>25</sup>, à les incommoder sur place<sup>26</sup>, à ne pas donner suite à leurs demandes de remise de documents<sup>27</sup> ou à leur communiquer des documents inexploitable<sup>28</sup>.

L'opposition peut être le fait d'une personne ou de plusieurs personnes agissant collectivement, mais dans ce dernier cas, le 2 de l'article 1746 du CGI prévoit que l'infraction est punie de six mois d'emprisonnement et de 7 500 euros d'amende.

Le délit d'opposition à fonctions peut être commis par toute personne, même s'il ne s'agit pas de la personne contrôlée (ou de son représentant légal) et que cette dernière n'est pas de connivence avec l'auteur des faits<sup>29</sup>.

Il convient par ailleurs de préciser que ce délit peut être constitué même en l'absence de droits éludés par l'auteur de l'opposition.

Enfin, s'agissant de l'élément moral, le délit suppose une opposition intentionnelle à l'exercice des fonctions. Cette intention découle de la matérialité des faits lorsque l'opposition se commet par action. En cas d'omission, il appartient au juge de s'assurer que l'intéressé avait été avisé de ses obligations et qu'il a cherché à s'y soustraire<sup>30</sup>.

---

<sup>21</sup> Cass. crim., 8 novembre 2017, n° 16-86.718.

<sup>22</sup> Cass. crim., 24 avril 1996, n° 95-81.156.

<sup>23</sup> Cass. crim., 4 octobre 1982, précité.

<sup>24</sup> Cass. crim., 19 avril 1983, n° 92-80.772, *Bull. crim.* n° 109.

<sup>25</sup> Cass. crim., 8 décembre 1980, n° 79-94.757, *Bull. crim.* n° 335.

<sup>26</sup> Cass. crim., 24 avril 1996, n° 95-81.156, *Bull. crim.* n° 164.

<sup>27</sup> Cass. crim., 27 juin 1977, n° 76-91.676, *Bull. crim.* n° 240.

<sup>28</sup> Cass. crim., 20 octobre 2004, n° 03-86.703.

<sup>29</sup> Cass. crim., 13 mai 1975, n° 74-92.213, *Bull. crim.* n° 125.

<sup>30</sup> Stéphane Detraz et Renaud Salomon, *Précis de droit pénal fiscal*, LexisNexis, 2021, § 902. Ainsi, le délit peut être constitué par « *le fait, pour une professionnelle éclairée, une fois régulièrement informée du contrôle fiscal et de sa réalisation, de faire en sorte de ne plus répondre aux demandes de l'administration fiscale tant de rendez-vous que de renseignements que de documents comptables durant toute la durée de ce contrôle fiscal* » (Cass. crim., 29 juin 2016, n° 15-82.509).

\* Sont susceptibles de s'appliquer à l'auteur du délit d'opposition, à titre de mesures accessoires :

– l'interdiction de participer aux travaux des commissions administratives instituées par les articles 1650 à 1651 M, 1653 A, 1653 C et 1653 F du CGI (en application de l'article 1753 du CGI) ;

– l'exclusion de plein droit des procédures de passation des marchés publics et des contrats de concession<sup>31</sup>.

\* Le 3 de l'article 1746 du CGI précise par ailleurs que « *les dispositions de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales ne sont pas applicables aux infractions définies au présent article* ». Il s'ensuit que, à la différence du délit général de fraude fiscale prévu à l'article 1741, le dépôt d'une plainte par l'administration, après avis conforme de la Commission des infractions fiscales, est exclu pour la mise en mouvement de l'action publique concernant les faits d'opposition à l'exercice des fonctions des agents de l'administration.

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

M. Roland B. avait fait l'objet de soupçons d'activité occulte de négoce de matériel agricole par l'administration fiscale, qui avait tenté de réaliser un contrôle sur place pour vérifier sa situation.

À la suite de l'échec de la seconde tentative de contrôle imputable au comportement de ce contribuable, l'agent vérificateur avait dressé un procès-verbal d'opposition à contrôle. Après avoir exercé son droit de communication auprès de la banque du contribuable, l'administration avait procédé, sur le fondement de l'article L. 74 du LPF, à l'évaluation d'office des bénéfices tirés de cette activité en reconstituant le bénéfice industriel et commercial imposable ainsi que le chiffre d'affaires taxable à la TVA.

Des rappels de droits pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2014, assortis de la majoration de 100 % prévue par l'article 1732 du CGI, avaient été mis à sa charge.

---

<sup>31</sup> Articles L. 2141-1 L. 2341-1 et L. 3132-1 du code de la commande publique. Cette mesure ne constitue pas une sanction ayant le caractère d'une punition, ainsi que l'a jugé récemment le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2021-966 QPC du 28 janvier 2022 du 28 janvier 2022, *M. Cédric L. et autre (Exclusion de plein droit des procédures de passation des marchés publics et des contrats de concession)*, paragr. 10.

Le contribuable avait saisi le tribunal administratif afin d'obtenir la décharge de ces rappels et pénalités et, à l'occasion de ce litige, il avait soulevé une QPC relative à l'article 1732 du CGI.

Par une ordonnance du 3 novembre 2021, le tribunal avait transmis cette QPC au Conseil d'État qui, dans sa décision précitée du 8 février 2022, l'avait renvoyée au Conseil constitutionnel au motif que « *Le moyen tiré de ce que ces dispositions portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution et notamment au principe de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines en tant qu'elles permettent, lorsqu'un contribuable a fait opposition au contrôle des agents de l'administration fiscale, d'assortir les droits mis à sa charge d'une amende fiscale de 100 % alors que ce contribuable peut également être condamné par le tribunal correctionnel au paiement d'une amende de 25.000 euros, et, en cas de récidive, à une peine de six mois d'emprisonnement, sur le fondement des dispositions précitées du 1 de l'article 1746 du code général des impôts, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

## **II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées**

### **A. – Les questions préliminaires**

\* La version des dispositions renvoyées n'ayant pas été précisée dans la décision de renvoi, il appartenait au Conseil constitutionnel de la déterminer lui-même. Le Conseil rappelle habituellement, comme en l'espèce, que la QPC doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle avait été posée (paragr. 1).

Au cas présent, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il était saisi des deux premiers alinéas de l'article 1732 du CGI dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 7 décembre 2005 précitée<sup>32</sup>.

\* Le requérant, rejoint par la partie intervenante, reprochait à ces dispositions de sanctionner par une majoration de droits l'opposition à contrôle fiscal alors que les dispositions de l'article 1746 du CGI prévoient également une peine d'amende en cas d'entrave aux fonctions des agents de l'administration fiscale. Il en résultait, selon lui, une méconnaissance du principe *non bis in idem*.

Au regard du grief invoqué, le Conseil a jugé que la QPC portait uniquement sur le

---

<sup>32</sup> Comme le précise la décision commentée dans ses visas, cette ordonnance a été ratifiée par l'article 138 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 précitée.

deuxième alinéa de l'article 1732 du CGI (paragr. 4).

\* La partie intervenante soutenait par ailleurs que les dispositions contestées étaient contraires au principe de proportionnalité des peines dans la mesure où la majoration fiscale s'applique de manière automatique<sup>33</sup>.

## **B. – Le grief tiré de la méconnaissance du principe *non bis in idem***

### **1. – La jurisprudence constitutionnelle**

Aux termes de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée* ». Sur le fondement des principes de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines découlant de cet article, le Conseil constitutionnel a progressivement développé une jurisprudence qui soumet à plusieurs conditions le cumul de sanctions ayant le caractère d'une punition (sanctions pénales, administratives, disciplinaires, *etc.*), ainsi que le cumul de poursuites tendant à de telles sanctions<sup>34</sup>.

Cette jurisprudence recouvre ainsi deux principaux aspects.

– En premier lieu, depuis 1989, le Conseil constitutionnel juge avec constance, s'agissant du cumul des sanctions, « *que, si l'éventualité d'une double procédure peut [ainsi] conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* », et « *qu'il appartiendra donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence* »<sup>35</sup>. Dans les décisions les plus récentes, cette exigence fait l'objet d'un simple rappel et n'est plus formalisée dans une réserve d'interprétation<sup>36</sup>.

---

<sup>33</sup> Un tel grief était recevable dans la mesure où il se rapportait aux dispositions contestées par le requérant, c'est-à-dire telles qu'elles résultaient de la délimitation du champ de la QPC (voir, par exemple, décision n° 2020-836 QPC du 30 avril 2020, *M. Maxime O. [Utilisation de la visioconférence sans accord du détenu dans le cadre d'audiences relatives au contentieux de la détention provisoire II]*, paragr. 4).

<sup>34</sup> Lorsqu'au moins l'une des deux sanctions en cause ne présente pas le caractère d'une punition, cette jurisprudence n'est pas applicable (voir, par exemple, la décision n° 2018-765 DC du 12 juin 2018, *Loi relative à la protection des données personnelles*, paragr. 36).

<sup>35</sup> Décision n° 89-260 DC du 28 juillet 1989, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier*, cons. 22.

<sup>36</sup> Voir par exemple la décision n° 2019-783 QPC du 17 mai 2019, *M. Nicolas S. (Cumul de poursuites et de sanctions en cas de dépassement du plafond de dépenses par un candidat à l'élection présidentielle)*, paragr. 9.

– En second lieu, le Conseil constitutionnel a progressivement forgé une jurisprudence interdisant le cumul de poursuites de nature similaire. Dans son dernier état, tel qu'issu de la décision n° 2021-953 QPC du 3 décembre 2021, cette jurisprudence se matérialise dans la formulation de principe suivante : « *Il découle du principe de nécessité des délits et des peines qu'une même personne ne peut faire l'objet de plusieurs poursuites tendant à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique, par des sanctions de même nature, aux fins de protéger les mêmes intérêts sociaux* »<sup>37</sup>.

Il en résulte que, pour qu'un cumul de poursuites puisse avoir lieu sans méconnaître le principe de nécessité des peines, c'est-à-dire pour que ces poursuites soient jugées « *différentes* », il faut qu'au moins l'une des trois conditions suivantes soit remplie. Si, à l'inverse, aucune n'est remplie, il s'agit de poursuites similaires, prohibées par ce principe et donc contraires à la Constitution :

**- 1<sup>er</sup> critère : Les poursuites ne tendent pas à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique.**

\* La condition tenant à l'identité des faits réprimés est à l'évidence remplie lorsque les qualifications prévues de part et d'autre sont prévues dans les mêmes termes, de telle sorte qu'elles apparaissent symétriques.

Par exemple, dans sa décision n° 2014-453/454 et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, le Conseil a jugé, à propos d'infractions boursières, que deux dispositions du code monétaire et financier « *définissent et qualifient de la même manière le manquement d'initié et le délit d'initié* »<sup>38</sup>. De même, dans sa décision n° 2016-572 QPC du 30 septembre 2016, il a jugé que d'autres dispositions du même code « *définissent et qualifient de la même manière le manquement et le délit de diffusion de fausses informations* »<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> Décision n° 2021-953 QPC du 3 décembre 2021, *Société Specitubes (Cumul des poursuites pour violation d'une mise en demeure prononcée par le préfet en matière d'installations classées pour la protection de l'environnement)*, paragr. 6. Jusque-là, le contrôle de l'exigence de nécessité des poursuites était formalisé en ces termes : « *Le principe de nécessité des délits et des peines qui résulte de l'article 8 de la Déclaration de 1789 ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature différente en application de corps de règles distincts* » (voir par exemple la décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021, *Société Décor habitat 77 [Pénalités pour facture de complaisance]*, paragr. 11).

<sup>38</sup> Décision n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, *M. John L. et autres (Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié)*, cons. 24.

<sup>39</sup> Décision n° 2016-572 QPC du 30 septembre 2016, *M. Gilles M. et autres (Cumul des poursuites pénales pour le délit de diffusion de fausses informations avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement à la bonne information du public)*, paragr. 9.

Plus récemment, dans sa décision n° 2019-783 QPC du 17 mai 2019, le Conseil a constaté que la sanction prononcée par la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques (CNCCFP) et les sanctions pénales réprimant le dépassement du plafond des dépenses par un candidat à l'élection présidentielle « *tendent à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique* »<sup>40</sup>.

\* Sans aller jusqu'à exiger une parfaite identité des faits réprimés, le Conseil constitutionnel veille à ce que le rapprochement opéré entre les deux qualifications en présence lui permette de constater que leur champ d'application, tel que délimité par leurs éléments constitutifs, est suffisamment proche.

Dans sa décision n° 2020-838/839 QPC du 7 mai 2020, le Conseil était saisi de la question du cumul des poursuites pour gestion de fait avec celles pour les infractions pénales d'abus de confiance, de concussion, de corruption passive, de détournement de fonds publics et d'abus de biens sociaux. Les requérants faisaient valoir que ces qualifications pénales tendaient à réprimer les mêmes faits que ceux sanctionnés par le juge des comptes pour gestion de fait dès lors que les champs d'application des infractions poursuivies se recourent, quand bien même ces faits ne seraient pas qualifiés juridiquement de la même façon par les textes définissant ces infractions.

Après avoir rappelé que « *la seule circonstance que plusieurs incriminations soient susceptibles de réprimer un même comportement ne peut caractériser une identité de faits au sens des exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 que si ces derniers sont qualifiés de manière identique* », le Conseil a toutefois considéré que « *Si les incriminations mentionnées [...] sont susceptibles de réprimer des faits par lesquels une personne s'est rendue coupable de gestion de fait, elles ne se limitent pas, contrairement à cette dernière infraction, à cette seule circonstance. En effet, entrent dans les éléments constitutifs de ces premières infractions soit l'utilisation des fonds ou des valeurs, soit la mission ou les fonctions dont est investi celui qui les a maniés. Dès lors, ces infractions ne tendent pas à réprimer de mêmes faits, qualifiés de manière identique. En autorisant de tels cumuls de poursuites, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe de nécessité des délits et des peines* »<sup>41</sup>.

Ainsi, comme le relève le commentaire de cette décision, si « *cette condition tenant à la qualification juridique des faits n'exige pas que les textes définissant les*

---

<sup>40</sup> Décision n° 2019-783 QPC du 17 mai 2019 précitée, paragr. 11.

<sup>41</sup> Décision n° 2020-838/839 du 7 mai 2020, *M. Jean-Guy C. et autre (Cumul de poursuites et de sanctions en cas de gestion de fait)*, paragr. 9. Pour un rejet du grief sur la différence de qualification des faits voir également : décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021 précitée, paragr. 13 à 15.

*infractions soient strictement identiques [...] elle exclut en revanche que des infractions dont les champs d'application sont très différents et ne se recoupent qu'accessoirement puissent être regardées comme portant sur des faits identiques ».*

Plus récemment, le Conseil a, de la même façon, rejeté le grief tiré de la méconnaissance du principe *non bis in idem* dans la décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021 au sujet du cumul qui était dénoncé entre certaines dispositions de l'article 1737 du CGI réprimant les factures de complaisance et celles de l'article 1729 du même code, combinées avec l'article 1786. Après avoir réaffirmé que « *la seule circonstance que plusieurs incriminations soient susceptibles de réprimer un même comportement ne peut caractériser une identité de faits au sens des exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 que si ces derniers sont qualifiés de manière identique* », il a relevé que la majoration prévue à l'article 1729 du CGI sanctionne des manœuvres frauduleuses ayant conduit à éluder l'impôt dû par le contribuable, là où « *Les dispositions contestées visent, quant à elles, à réprimer le seul recours à des factures de complaisance, indépendamment du fait que des droits aient ou non été éludés* »<sup>42</sup>. Le Conseil a constaté, en outre, que « *si le recours à des factures de complaisance est susceptible de caractériser des manœuvres frauduleuses au sens de l'article 1729 du code général des impôts, la caractérisation de telles manœuvres ne procède pas nécessairement de cette seule circonstance et peut résulter d'autres éléments de fait* »<sup>43</sup>.

\* Cette jurisprudence ne signifie pas pour autant que les champs d'application des incriminations doivent nécessairement se chevaucher entièrement pour considérer qu'ils répriment les mêmes faits, qualifiés de manière identique.

Ainsi, dans la décision n° 2021-892 QPC du 26 mars 2021, le Conseil a constaté que l'article L. 450-8 du code de commerce ne permettait de sanctionner que les entraves intentionnelles aux mesures d'investigation ou d'instruction conduites par les agents de l'Autorité de la concurrence, tandis que les dispositions contestées de l'article L. 464-2 du même code permettaient d'infliger une sanction à une entreprise ayant entravé le déroulement d'une telle mesure, que cette entrave soit intentionnelle ou qu'elle résulte d'une négligence. Le champ d'application de l'infraction prévue à l'article L. 464-2 du code de commerce était donc plus large que celui de l'infraction prévue à l'article L. 450-8 du même code. Pour autant, le Conseil a considéré qu'« *en ce qu'elles permettent de sanctionner des entraves au contrôle de l'Autorité de la concurrence, commises par des entreprises de manière intentionnelle, les*

---

<sup>42</sup> Décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021 précitée, paragr. 13.

<sup>43</sup> *Ibid.*, paragr. 14.

*dispositions de l'article L. 450-8 du code de commerce et les dispositions contestées tendent à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique »<sup>44</sup>.*

Dans le même sens, dans sa décision n° 2021-817 DC du 20 mai 2021, le Conseil a constaté que les articles L. 617-8 et L. 617-10 du code de la sécurité intérieure punissent d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende le fait, pour un salarié, de conclure un contrat de travail avec une entreprise exerçant une activité de sécurité privée ou de conclure un tel contrat au sein du service de sécurité interne d'une entreprise, sans être titulaire de la carte professionnelle prévue à l'article L. 612-20 du même code. Il a souligné que « *Ces faits sont également susceptibles d'être réprimés par l'article L. 634-4, en ce qu'il permet de sanctionner tout manquement à la législation applicable aux activités privées de sécurité* »<sup>45</sup>.

**- 2<sup>ème</sup> critère : Les poursuites ne protègent pas les mêmes intérêts sociaux.**

Par cette expression, désormais explicitement intégrée à son paragraphe de principe, le Conseil constitutionnel s'assure que la finalité poursuivie par les dispositions en cause n'est pas la même.

Le Conseil a, par exemple, jugé que « *la répression du manquement de diffusion de fausses informations et celle du délit de diffusion de fausses informations poursuivent une seule et même finalité de protection du bon fonctionnement et de l'intégrité des marchés financiers. Ces répressions d'atteintes portées à l'ordre public économique s'exercent dans les deux cas non seulement à l'égard des professionnels, mais également à l'égard de toute personne ayant diffusé une information fausse ou trompeuse. Ces deux répressions protègent en conséquence les mêmes intérêts sociaux* »<sup>46</sup>.

C'est dans la décision n° 2019-783 QPC du 17 mai 2019, relative au cumul de poursuites en cas de dépassement du plafond de dépenses par un candidat à l'élection présidentielle, que le Conseil constitutionnel a utilisé pour la première fois de manière explicite le critère relatif aux intérêts sociaux protégés pour établir la différence entre deux dispositifs de poursuite.

---

<sup>44</sup> Décision n° 2021-892 QPC du 26 mars 2021, *Société Akka technologies et autres (Sanction de l'obstruction aux enquêtes de l'autorité de la concurrence)*, paragr. 21. Voir aussi, dernièrement, la décision n° 2021-965 QPC du 28 janvier 2022, *Société Novaxia développement et autres (Sanction des entraves aux contrôles et enquêtes de l'Autorité des marchés financiers)*, paragr. 16 : « *Les refus opposés aux demandes des enquêteurs et contrôleurs de l'Autorité des marchés financiers étant susceptibles de constituer également des obstacles à une mission de contrôle ou d'enquête, les dispositions contestées de fdu paragraphe II de l'article L. 621-15 tendent ainsi à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique que ceux visés par l'article L. 642-2* ».

<sup>45</sup> Décision n° 2021-817 DC du 20 mai 2021, *Loi pour une sécurité globale préservant les libertés*, paragr. 36.

<sup>46</sup> Décision n° 2016-572 QPC du 30 septembre 2016 précitée, paragr. 10.

Il a jugé en ce sens que « *la sanction financière prononcée par la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques intervient à l'issue de l'examen par cette commission, sous le contrôle du Conseil constitutionnel, des comptes de campagne de chacun des candidats à l'élection du Président de la République. En conférant à cette sanction un caractère systématique et en prévoyant que son montant est égal au dépassement du plafond des dépenses électorales, le législateur a entendu assurer le bon déroulement de l'élection du Président de la République et, en particulier, l'égalité entre les candidats au cours de la campagne électorale. En revanche, en instaurant une répression pénale des mêmes faits, qui exige un élément intentionnel et permet de tenir compte des circonstances de l'infraction et d'adapter la sévérité de la peine à la gravité de ces faits, le législateur a entendu sanctionner les éventuels manquements à la probité des candidats et des élus* »<sup>47</sup>. Après avoir également établi la différence de nature des sanctions (troisième critère), il a conclu que « *les deux répressions prévues par les dispositions contestées relèvent de corps de règles qui protègent des intérêts sociaux distincts aux fins de sanctions de nature différente* »<sup>48</sup>.

**- 3<sup>ème</sup> critère : Les poursuites peuvent aboutir au prononcé de sanctions de nature différente.**

La pesée des sanctions pour l'appréciation de ce dernier critère se fait d'abord en comparant les différentes sanctions encourues au titre des faits en cause, en tenant compte, notamment, de leur sévérité.

\* Le Conseil constitutionnel a par exemple jugé que les dispositions du code monétaire et financier relatives aux poursuites pour délit d'initié et pour manquement d'initié méconnaissaient le principe de nécessité des délits et des peines, au motif, notamment, que les sanctions punissant ce délit et ce manquement ne pouvaient « *être regardées comme de nature différente* » et étaient susceptibles de se cumuler<sup>49</sup>.

Ainsi, la peine de deux ans d'emprisonnement et de 1 500 000 euros d'amende réprimant le délit d'initié n'a pas été considérée comme une sanction d'une nature différente des pénalités financières infligées par l'Autorité des marchés financiers (AMF), qui pouvaient atteindre dix millions d'euros, voire le décuple du montant des profits éventuellement réalisés, et ainsi « *être d'une très grande sévérité* »<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Décision n° 2019-783 QPC précitée, paragr. 12.

<sup>48</sup> *Ibidem*, paragr. 14.

<sup>49</sup> Décision n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015 précitée, cons. 19 à 28.

<sup>50</sup> *Ibidem*, cons. 26.

Le Conseil a statué dans le même sens à propos du délit et du manquement de diffusion de fausses informations, le premier étant notamment puni d'une peine de deux ans d'emprisonnement et d'une amende de 1 500 000 euros, tandis que le second encourait une sanction pécuniaire de 100 millions d'euros, pouvant être portée au décuple du montant des profits éventuellement réalisés<sup>51</sup>.

De la même façon, dans la décision n° 2021-892 QPC précitée, le Conseil a considéré que, lorsqu'elle s'applique à des entreprises, l'amende de 1 500 000 euros pouvant être prononcée en cas de délit d'entrave au contrôle de l'Autorité de la concurrence n'était pas d'une nature différente « *de celle de l'amende prévue par [le second alinéa du paragraphe V de l'article L. 464-2 du code de commerce], dont le montant ne peut excéder 1 % du montant du chiffre d'affaires mondial de l'entreprise* »<sup>52</sup>. Le commentaire de cette décision précise que « *Le fait que le quantum maximum d'une des sanctions soit exprimé en proportion du chiffre d'affaires, alors que celui de l'autre sanction est exprimé forfaitairement ne constitue donc pas nécessairement, pour le Conseil constitutionnel, un élément de différenciation des sanctions. En effet, dans de nombreuses situations, le montant de la sanction effectivement prononcée sur le fondement de l'une ou l'autre des sanctions, en tenant compte de leurs maxima respectifs, peut être proche. Ainsi, le maximum de 1 500 000 euros correspond, en l'exprimant sous la forme d'1 % du chiffre d'affaires, à un chiffre d'affaires mondial de 150 millions d'euros* »<sup>53</sup>.

\* À l'inverse, saisi d'une QPC portant sur la constitutionnalité de l'article L. 621-15 du code monétaire et financier dans une rédaction antérieure à celle examinée dans sa décision, précitée, du 18 mars 2015, le Conseil constitutionnel a estimé que, dans la mesure où l'infraction du code pénal relative au délit d'initié prévoyait, pour les personnes physiques, une « *peine d'emprisonnement* » (en l'occurrence de deux ans) et une amende identique à celle susceptible d'être prononcée par l'AMF et, pour les personnes morales, une peine de dissolution et une amende cinq fois supérieure à celle encourue devant l'AMF, les faits réprimés par ce délit et les poursuites en manquement devant cette autorité faisaient « *l'objet de sanctions de nature différente* ». Il en a déduit que le cumul de poursuites n'était pas contraire au principe de nécessité des délits et des peines<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> Décision n° 2016-572 QPC du 30 septembre 2016 précitée, cons. 11 et 12.

<sup>52</sup> Décision n° 2021-892 QPC du 26 mars 2021 précitée, paragr. 23.

<sup>53</sup> Dans le même sens, voir dernièrement la décision n° 2021-965 QPC du 28 janvier 2022 précitée, paragr. 18, à propos des sanctions encourues en cas d'entrave aux contrôles et enquêtes de l'Autorité des marchés financiers.

<sup>54</sup> Décision n° 2015-513/514/526 QPC du 14 janvier 2016, *M. Alain D. et autres (Cumul des poursuites pénales pour délit d'initié avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement d'initié II)*, cons. 11 à 13.

Il a de même jugé, s'agissant des poursuites pénales pour banqueroute et des poursuites civiles pour faillite personnelle, que « *les sanctions de faillite personnelle ou d'interdiction de gérer pouvant être prononcées par le juge civil ou commercial [pour les manquements en cause] sont identiques à celles encourues devant la juridiction pénale pour les mêmes manquements constitutifs du délit de banqueroute. En revanche, le juge pénal peut condamner l'auteur de ce délit à une peine d'emprisonnement [de cinq ans] et à une peine d'amende, ainsi qu'à plusieurs autres peines complémentaires d'interdictions* »<sup>55</sup>. Il a donc considéré que les sanctions étaient de nature différente.

Dans la décision n° 2019-783 QPC précitée, le Conseil a également considéré que la sanction prononcée par la CNCCFP, « *pénalité financière, strictement égale au montant du dépassement constaté* », avait une nature différente de la peine d'emprisonnement (alors d'un an) encourue par le candidat poursuivi pour le délit de dépassement du plafond des dépenses électorales<sup>56</sup>. Le commentaire observait que la position du Conseil se situait ainsi « *dans la droite ligne des décisions qui l'ont conduit, en dehors des précédents relatifs aux sanctions pécuniaires particulièrement importantes susceptibles d'être prononcées par l'AMF, à systématiquement conclure à l'existence de sanctions de nature différente lorsque l'une d'entre elles comportait une peine d'emprisonnement. En l'espèce, s'agissant d'élections politiques, il devait a fortiori être tenu compte de la dimension infamante d'une condamnation à une peine d'emprisonnement, laquelle ne peut ainsi guère apparaître comme équivalente à une sanction financière* ».

Plus récemment, dans sa décision n° 2021-937 QPC du 7 octobre 2021, le Conseil a écarté un grief tiré de la méconnaissance du principe *non bis in idem* en jugeant que des dispositions qui prévoyaient de sanctionner une infraction de travail dissimulé, d'une part, d'une peine d'amende ainsi que de peines de dissolution de la personne morale, d'interdiction d'exercer l'activité professionnelle ou sociale à l'occasion de laquelle l'infraction a été commise, de placement sous surveillance judiciaire, de fermeture de certains de ses établissements, d'exclusion des marchés publics, de confiscation et d'interdiction de percevoir toute aide publique et, d'autre part, d'une

---

<sup>55</sup> Décisions n° 2016-570 QPC du 29 septembre 2016, *M. Pierre M. (Cumul des poursuites pénales pour banqueroute avec la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire et cumul des mesures de faillite ou d'interdiction prononcées dans ces cadres)*, paragr. 7, et n° 2016-573 QPC du 29 septembre 2016, *M. Lakhdar Y. (Cumul des poursuites pénales pour banqueroute avec la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire et cumul des mesures de faillite ou d'interdiction prononcées dans ces cadres)*, paragr. 12.

<sup>56</sup> Décision n° 2019-783 QPC du 17 mai 2019 précitée, paragr. 13.

majoration de 25 % du redressement des cotisations et contributions sociales mis en recouvrement, étaient d'une nature différente<sup>57</sup>.

C'est également après avoir relevé que les dispositions pénales étaient susceptibles de conduire au prononcé d'une peine d'emprisonnement, pour les personnes physiques, ou d'une peine de dissolution, pour les personnes morales, que le Conseil a conclu au rejet du grief tiré de la méconnaissance du principe de nécessité dans la décision n° 2021-953 QPC précitée, les dispositions administratives prévoyant quant à elles uniquement une sanction de nature pécuniaire<sup>58</sup>.

– Il convient de préciser, en dernier lieu, que le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence propre aux **cumuls de poursuites lorsque celles-ci sont jugées de nature complémentaire**.

Dans ses décisions n°s 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, à propos du cumul des pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et des sanctions pénales associées prévues par les articles 1729 et 1741 du code général des impôts, il a jugé que, dès lors que des poursuites étaient « *complémentaires* » et non « *différentes* », il n'y avait pas lieu de les confronter aux exigences résultant du principe de nécessité des délits et des peines<sup>59</sup>.

Le Conseil a retenu des motifs analogues, dans sa décision n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, au sujet des dispositions des articles 1728 et 1741 du même code relatives aux sanctions fiscales et pénales applicables lorsque le contribuable ne respecte pas ses obligations déclaratives<sup>60</sup>.

L'inspiration qui anime cette jurisprudence particulière, que le Conseil n'a jusqu'à présent appliqué qu'à deux reprises, dans des situations où la loi organisait l'articulation entre les actions fiscale et pénale à travers notamment le mécanisme du « verrou de Bercy », est que, même si les poursuites sont exercées par des autorités différentes et peuvent conduire à des sanctions de nature distincte, le législateur a entendu articuler ces deux modes de poursuites autour de la même finalité répressive. C'est en réalité la même poursuite qui se déploie selon un ou deux degrés, en fonction

---

<sup>57</sup> Décision n° 2021-937 QPC du 7 octobre 2021, *Société Deliveroo (Cumul des poursuites pour l'infraction de travail dissimulé)*, paragr. 7 à 10.

<sup>58</sup> Décision n° 2021-953 QPC du 3 décembre 2021 précitée, paragr. 10.

<sup>59</sup> Décisions n° 2016/545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre (Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale)*, paragr. 22, et n° 2016/546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C. (Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale)*, paragr. 22.

<sup>60</sup> Décision n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, *M. Thomas T. et autre (Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale)*.

de la gravité des faits reprochés, ce dont rend compte, dans chacune de ces affaires, la réserve d'interprétation formulée par le Conseil afin de réserver les poursuites pénales « *aux cas les plus graves* » des manquements réprimés.

## 2. – L'application à l'espèce

\* Dans cette affaire, le requérant et la partie intervenante dénonçaient le cumul de poursuites rendu possible par les dispositions contestées (pénalité fiscale) et celles de l'article 1746 du CGI (sanction pénale).

Il ne faisait aucun doute que le grief tiré de la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 était bien opérant en l'espèce dès lors que ces dispositions instituent, l'une comme l'autre, des sanctions ayant le caractère d'une punition.

Il revenait donc au Conseil constitutionnel d'examiner le cumul de poursuites ainsi critiqué à l'aune de sa jurisprudence relative au principe *non bis in idem*.

Après avoir rappelé les termes de l'article 8 de la Déclaration de 1789 et la formule qui détermine sa portée, selon laquelle les principes qui en résultent « *s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition* », le Conseil a également repris son paragraphe de principe relatif au principe *non bis in idem* tel qu'il l'a reformulé dans sa décision précitée n° 2021-953 QPC du 3 décembre 2021<sup>61</sup> (paragr. 6 et 7).

\* Puis, faisant application du premier critère de contrôle du respect de ce principe, le Conseil s'est attaché à vérifier si les dispositions en cause tendaient ou non à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique.

Pour ce faire, il a rappelé la définition des comportements pouvant être sanctionnés sur le fondement des articles 1732 et 1746 du CGI.

S'agissant du premier article, le Conseil a relevé que, lorsqu'un contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers, l'administration fiscale peut mettre en œuvre une évaluation d'office des bases d'imposition du contribuable sur le fondement de l'article L. 74 du LPF. En application des dispositions contestées de l'article 1732 du CGI, cette évaluation d'office entraîne l'application d'une majoration de 100 % des droits rappelés et des créances fiscales devant être restituées à l'État (paragr. 8).

---

<sup>61</sup> Ainsi que le précise le commentaire accompagnant cette décision, cette reformulation ne modifie pas la portée de cette exigence constitutionnelle.

De son côté, l'article 1746 du CGI réprime pénalement le fait de mettre les agents habilités à constater les infractions à la législation fiscale dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions (paragr. 9).

Le Conseil a souligné à cet égard que les dispositions contestées et celles de l'article 1746 du CGI ont en commun que « *Cette infraction est constituée en particulier lorsqu'un contribuable s'oppose à la mise en œuvre d'un contrôle fiscal* » (même paragr.).

Ainsi, un contribuable qui s'oppose à un contrôle fiscal est susceptible de se voir appliquer une majoration des droits éludés suite à l'évaluation d'office de ses bases d'imposition et d'être condamné à une peine d'amende par le juge pénal. C'est d'ailleurs pour ce motif que, dans sa décision de renvoi, le Conseil d'État avait considéré que la QPC présentait un caractère sérieux.

\* Pour autant, le Conseil constitutionnel a jugé que l'existence de ce dénominateur commun entre les champs d'application respectifs de ces deux dispositions ne suffisait pas à en conclure qu'elles permettaient un cumul de poursuites de nature similaire.

Ainsi qu'il l'avait déjà précisé dans les décisions n<sup>os</sup> 2020-838/839 QPC et 2021-942 QPC précitées, le Conseil a réaffirmé que « *la seule circonstance que plusieurs incriminations soient susceptibles de réprimer un même comportement ne peut caractériser une identité de faits au sens des exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 que si ces derniers sont qualifiés de manière identique* » (paragr. 10).

Or, en l'espèce, le délit d'opposition à fonctions se distinguait à plusieurs titres du manquement fiscal prévu par les dispositions contestées.

Comme l'a relevé le Conseil, l'article 1746 du CGI « *réprime le comportement de toute personne visant à faire obstacle à l'accomplissement par les agents de l'administration de leurs fonctions, indépendamment de la mise en œuvre d'un contrôle fiscal et du fait que des droits aient ou non été éludés* » (paragr. 11).

En comparaison, les dispositions contestées trouvent à s'appliquer à un contribuable qui s'est opposé à la mise en œuvre d'un contrôle fiscal uniquement dans l'hypothèse où, après évaluation d'office des bases d'imposition, il est établi que des droits ont été éludés. La pénalité fiscale étant liée aux résultats de la procédure d'évaluation

d'office des bases d'imposition, elle ne peut en effet « *s'appliquer qu'à un contribuable qui s'est opposé à un contrôle fiscal à la suite duquel l'administration établit qu'il a éludé des droits* » (même paragr.).

Compte tenu de ces différences entre les incriminations en cause, le Conseil constitutionnel en a déduit que ces deux régimes de sanctions ne tendent pas à réprimer les mêmes faits qualifiés de manière identique (paragr. 12).

Le critère tenant à l'identité de qualification des faits réprimés n'étant pas rempli en l'espèce, il n'était pas nécessaire pour le Conseil de s'attacher à examiner les autres critères de contrôle du respect du principe *non bis in idem*, de sorte que le grief tiré de la méconnaissance de ce principe a été écarté (même paragr.)<sup>62</sup>.

## **C. – Le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines**

### **1. – La jurisprudence constitutionnelle**

\* Le principe de proportionnalité des peines, qui se fonde également sur l'article 8 de la Déclaration de 1789, s'applique à « *toute sanction ayant le caractère d'une punition* » et donc à l'ensemble des mesures répressives, qu'elles aient une nature pénale, administrative<sup>63</sup>, civile<sup>64</sup> ou disciplinaire<sup>65</sup>.

La formulation de principe applicable en matière de contrôle du respect de la proportionnalité des peines est la suivante : « *Selon l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : "La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée". Si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue* »<sup>66</sup>.

\* Le Conseil a construit une jurisprudence spécifique sur les peines dont le *quantum*

---

<sup>62</sup> Voir en ce sens les récentes décisions n<sup>os</sup> 2020-838/839 QPC et 2021-942 QPC précitées.

<sup>63</sup> Décision n<sup>o</sup> 92-307 DC du 25 février 1992, *Loi portant modification de l'ordonnance n<sup>o</sup> 45-2658 du 2 novembre 1945 modifiée relative aux conditions d'entrée et de séjour des étrangers en France*, cons. 24 à 31.

<sup>64</sup> Décision n<sup>o</sup> 2010-85 QPC du 13 janvier 2011, *Établissements Darty et Fils (Déséquilibre significatif dans les relations commerciales)*, cons. 3.

<sup>65</sup> Décision n<sup>o</sup> 2014-385 QPC du 28 mars 2014, *M. Joël M. (Discipline des officiers publics ou ministériels - Interdiction temporaire d'exercer)*, cons. 5.

<sup>66</sup> Voir par exemple la décision n<sup>o</sup> 2016-618 QPC du 16 mars 2017, *Mme Michelle Theresa B. (Amende pour défaut de déclaration de trust)*, paragr. 6.

résulte de l'application d'un taux à une assiette, notamment en matière fiscale.

Dans sa décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, il a eu l'occasion d'examiner ce type de sanction et a estimé que l'absence de possibilité de modulation n'est pas nécessairement contraire à l'exigence de proportionnalité. Il a insisté sur le rôle du juge en la matière. Il a jugé : « *Considérant que la disposition contestée institue une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction ; que la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ; que le juge décide, dans chaque cas, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de ne laisser à la charge du contribuable que des intérêts de retard s'il estime que l'administration n'établit pas que ce dernier se serait rendu coupable de manœuvres frauduleuses ni qu'il aurait agi de mauvaise foi ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que le taux de 40 % n'est pas manifestement disproportionné* »<sup>67</sup>.

Le Conseil adopte la même grille d'analyse à propos des amendes fiscales forfaitaires<sup>68</sup>.

Dans le cadre de cette jurisprudence, le Conseil constitutionnel procède à une appréciation du lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, du caractère manifestement disproportionné de la sanction en prenant en considération la gravité du manquement constaté, notamment au regard de son caractère intentionnel ou non, et le taux appliqué.

– S'agissant du lien entre la nature de la sanction et la gravité des faits réprimés, le Conseil s'assure de la pertinence entre l'assiette à partir de laquelle l'amende est calculée et la gravité des manquements<sup>69</sup>.

Il a par exemple jugé, à plusieurs reprises, que des amendes fiscales proportionnelles réprimant le défaut de réponse à des demandes de renseignement de l'administration n'étaient pas manifestement disproportionnées dans la mesure où leur taux de 10 %

---

<sup>67</sup> Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II (Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi)*, cons. 6.

<sup>68</sup> Décision n° 2015-481 QPC du 17 septembre 2015, *Époux B. (Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger)*.

<sup>69</sup> Voir, en ce sens, décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021, précitée, paragr. 8 et 9.

s'appliquait à une assiette limitée au montant des droits rappelés à l'issue de l'éventuelle rectification<sup>70</sup>.

– Le Conseil constitutionnel s'assure également que le taux de l'amende n'est pas disproportionné au regard de la gravité des manquements pouvant entraîner son application (contrôle restreint à la disproportion manifeste) : le législateur peut prévoir un taux fixe, mais il doit dans ce cas avoir prévu une sanction proportionnée à la gravité des manquements commis. Le Conseil tient compte, à cet égard, de la finalité poursuivie par le législateur, au regard notamment de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, des éléments caractéristiques du comportement réprimé, tel que l'exigence d'intentionnalité, et de son champ d'application.

Par exemple, dans sa décision n° 2010-103 QPC précitée, il a considéré que la majoration de 40 % des droits en cas de mauvaise foi du contribuable n'était pas manifestement disproportionnée et, dans sa décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, que la majoration de 80 % dans certains cas d'abus de droit ou si le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ne l'était pas non plus<sup>71</sup>.

## 2. – L'application à l'espèce

Après avoir rappelé que pour l'exercice de son contrôle de la proportionnalité des sanctions, il s'assure de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue (paragr. 13), le Conseil a relevé, d'une part, que, « *en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu réprimer les comportements visant à faire obstacle au contrôle fiscal. Il a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale* » (paragr. 14). Ce constat mettait en lumière la gravité des manquements visés par ces dispositions.

D'autre part, s'agissant de l'assiette de la pénalité en cause, le Conseil a jugé que, « *en prévoyant une majoration des droits éludés, le législateur a instauré une*

---

<sup>70</sup> Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, cons. 56 (la même décision censure, en revanche, une amende du même type dont l'assiette est le chiffre d'affaires de la société, faute de lien avec les infractions – cons. 43) ; décision n° 2016-743 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances rectificative pour 2016*, cons. 11.

<sup>71</sup> Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, précitée, paragr. 10. Pour des déclarations de conformité de taux de 100% voir décisions n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, *Société Unibail Rodamco (Majoration de la redevance pour création de locaux à usage de bureaux en Île-de-France)*, n° 2013-341 QPC du 27 septembre 2013, *M. Smaïn Q. et autre (Majoration de la redevance d'occupation du domaine public fluvial pour stationnement sans autorisation)*, et n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, *SAS Labeyrie (Majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage)*.

*sanction dont l'assiette est en lien avec la nature de l'infraction* » (paragr. 14).

S'agissant, enfin, du *quantum* de la sanction, le Conseil a considéré que « *Le taux de cette majoration n'est pas manifestement disproportionné au regard de la particulière gravité du comportement réprimé* » (paragr. 15). En effet, il s'agit ici de réprimer les comportements consistant à faire obstacle au droit de vérification de l'administration, qui constitue une prérogative essentielle de l'administration fiscale.

Après avoir écarté ce second grief, le Conseil a déclaré les dispositions contestées conformes à la Constitution (paragr. 16 et 17).