

Décision n° 2022-988 QPC  
du 8 avril 2022

(M. Roland B.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 10 février 2022 par le Conseil d'État (décision n° 458277 du 8 février 2022), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour M. Roland B. par Me Éric Planchat, avocat au barreau de Paris. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2022-988 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des deux premiers alinéas de l'article 1732 du code général des impôts.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- le livre des procédures fiscales ;
- 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, 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 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées pour le requérant par Me Planchat, enregistrées le 17 février 2022 ;

– les observations en intervention présentées pour la société Byck consulting par Me Laura Jaricot, avocate au barreau de Lyon, enregistrées le 2 mars 2022 ;

– les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 3 mars 2022 ;

– les secondes observations présentées pour le requérant par Me Planchat, enregistrées le 16 mars 2022 ;

– les secondes observations en intervention présentées pour la société Byck consulting par Me Jaricot, enregistrées le même jour ;

– les autres pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Planchat, pour le requérant, et M. Antoine Pavageau, désigné par le Premier ministre, à l’audience publique du 29 mars 2022 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S’EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l’occasion duquel elle a été posée. Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi des deux premiers alinéas de l’article 1732 du code général des impôts dans sa rédaction résultant de l’ordonnance du 7 décembre 2005 mentionnée ci-dessus.

2. Les deux premiers alinéas de l’article 1732 du code général des impôts, dans cette rédaction, prévoient :

*« La mise en œuvre de la procédure d’évaluation d’office prévue à l’article L. 74 du livre des procédures fiscales entraîne :*

*« a. L’application d’une majoration de 100 % aux droits rappelés ou aux créances de nature fiscale qui doivent être restituées à l’État ».*

3. Le requérant, rejoint par la partie intervenante, reproche à ces dispositions de sanctionner par une majoration de droits l’opposition à contrôle fiscal alors que les dispositions de l’article 1746 du code général des impôts prévoient également une peine d’amende en cas d’entrave aux

fonctions des agents de l'administration fiscale. Il en résulterait une méconnaissance du principe *non bis in idem*.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le deuxième alinéa de l'article 1732 du code général des impôts.

5. La société intervenante soutient par ailleurs que l'application automatique de la majoration prévue par ces dispositions méconnaîtrait le principe de proportionnalité des peines.

6. 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* ». Les principes ainsi énoncés ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions pénales mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition.

7. En premier lieu, 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. Si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut 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.

8. En application de l'article L. 74 du livre des procédures fiscales, les bases d'imposition sont évaluées d'office lorsqu'un contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers. Les dispositions contestées prévoient que, dans ce cas, cette évaluation d'office entraîne l'application d'une majoration de 100 % aux droits rappelés et aux créances fiscales devant être restituées à l'État.

9. L'article 1746 du code général des impôts punit d'une amende correctionnelle le fait de mettre les agents habilités à constater les infractions à la législation fiscale dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions. Cette infraction est constituée en particulier lorsqu'un contribuable s'oppose à la mise en œuvre d'un contrôle fiscal.

10. Toutefois, 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.

11. Or, l'article 1746 du code général des impôts 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. La majoration prévue par les dispositions contestées ne peut, quant à elle, 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.

12. Dès lors, ces dispositions ne tendent pas à réprimer de mêmes faits, qualifiés de manière identique. Le grief tiré de la méconnaissance du principe de nécessité des délits et des peines doit donc être écarté.

13. En second lieu, 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.

14. D'une part, 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.

15. D'autre part, en prévoyant une majoration des droits éludés, le législateur a instauré une sanction dont l'assiette est en lien avec la nature de l'infraction. Le taux de cette majoration n'est pas manifestement disproportionné au regard de la particulière gravité du comportement réprimé.

16. Le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines doit donc être écarté.

17. Il résulte de ce qui précède que les dispositions contestées, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

**LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :**

Article 1<sup>er</sup>. – Le deuxième alinéa de l'article 1732 du code général des impôts, 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, est conforme à la Constitution.

Article 2. – Cette décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 7 avril 2022, où siégeaient : M. Laurent FABIUS, Président, Mmes Jacqueline GOURAULT, Corinne LUQUIENS, Véronique MALBEC, MM. Jacques MÉZARD, François PILLET, Michel PINAULT et François SÉNERS.

Rendu public le 8 avril 2022.