

REGARD SUR  
LA JURISPRUDENCE FISCALE  
DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL

129

La fiscalité est une affaire passionnelle pour les Français, notamment dans une période de crise économique et budgétaire où s'exacerbent le besoin de lever l'impôt, la difficulté à diminuer les dépenses et l'impérieuse nécessité de respecter les principes de solidarité et de justice sociales. Dans ce contexte, la fiscalité cristallise l'insatisfaction d'une grande partie de la population désireuse d'un changement profond mais consciente de la difficulté d'y procéder. On s'enflamme ainsi contre l'élévation de la pression fiscale mais on ne voit pas de moyen d'y échapper ; on plaide pour l'attractivité fiscale de la France mais on peine à en identifier les leviers et l'on ne parvient pas à freiner l'exil fiscal ; on s'indigne de l'incapacité de la France à appréhender les bénéfices réalisés par certaines entreprises mondialisées mais on sait qu'une action isolée de la France sur la scène internationale ne permettra pas de remédier à l'érosion des recettes fiscales nationales car elle appelle nécessairement une coordination multilatérale.

Dans un univers complexe que l'action publique nationale est impuissante à maîtriser, la tentation apparaît alors de simplifier la réalité, de désigner des coupables, de pratiquer l'amalgame. C'est ainsi que l'on grossit souvent le différentiel d'imposition entre petites et grandes entreprises en vue de démontrer que les secondes abusent structurellement de leur puissance. C'est ainsi que le discours public confond toujours davantage fraude, évasion et optimisation fiscales, et qu'en voulant lutter contre la première on en vient à stigmatiser des opérations qui n'ont rien d'abusif.

Pour se montrer sensibles aux problèmes du moment, l'Assemblée

130 nationale et le Sénat créent des commissions. Pour « remettre à plat » la fiscalité, le gouvernement met en place des Assises qui ne débouchent pas sur grand-chose en pratique (du moins à ce jour). Mais le Parlement tient à agir et l'instabilité fiscale est le symptôme d'un activisme politique jamais démenti. Pour démontrer leur vigueur et leur détermination, les gouvernements et les parlementaires (dès avant 2012, pour dissiper tout malentendu sur la portée des propos tenus ici) sont tentés de passer en force. En force, c'est-à-dire sans respecter – en toute connaissance de cause – les principes constitutionnels. La pratique démontre que certains acteurs politiques ont fait ou laissé sciemment voter des textes dont ils connaissaient ou prédisaient l'invalidité parce qu'ils pensaient qu'ils servaient leur image politique, tout en anticipant donc la censure du Conseil constitutionnel. Un pays en crise est un pays attiré par les extrêmes; on ne le sait que trop. C'est pourquoi la fréquence des censures constitutionnelles en matière fiscale s'est considérablement accrue au cours des dernières années. C'est pourquoi le Conseil constitutionnel fait de plus en plus figure de rempart contre une législation négligente des principes fondamentaux.

#### BREF RAPPEL SUR LA FONCTION DU CONSEIL

Le Conseil contrôle le respect de la séparation des pouvoirs et vérifie que le législateur respecte pleinement la mission qui lui est dévolue par l'article 34 de la Constitution qui énonce notamment que « la loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Cette fonction régulatrice est celle, historique, que lui attribue la Constitution de 1958. Le Conseil contrôle aussi que les règles et principes substantiels de la Constitution ne sont pas méconnus par le législateur. C'est l'apport fondamental de la décision 74-DC du 16 juillet 1971 qui, en consacrant la valeur constitutionnelle du préambule de la Constitution de 1958, lequel renvoie au préambule de la Constitution de 1946 et à la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, a fait du Conseil constitutionnel l'organe protecteur des droits et libertés des citoyens. La mission du Conseil constitutionnel s'est encore élargie, depuis la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008, avec l'introduction dans la Constitution d'un article 61-1 consacrant le mécanisme de la « question prioritaire de constitutionnalité » (couramment appelée « QPC »), c'est-à-dire la possibilité pour un justiciable de demander au juge saisi de sa cause de transmettre, par l'intermédiaire de la Cour de cassation ou du

Conseil d'État, une question de constitutionnalité au Conseil constitutionnel portant sur la conformité de la règle légale applicable au litige aux « droits et libertés que la Constitution garantit ». Les praticiens, qui n'avaient naguère qu'un intérêt purement théorique à l'étude des problèmes constitutionnels, ont ainsi découvert que, par le moyen de la QPC, ils peuvent tenter d'obtenir l'abrogation d'une loi inconstitutionnelle dans le cadre d'un contentieux fiscal noué devant le juge administratif ou judiciaire. Prise de conscience spectaculaire: le rapport public 2014 du Conseil d'État enseigne que le contentieux fiscal est le plus abondant avec 44 % des QPC déposées en première instance (62,5 % en 2012) et 25,6 % des QPC en appel (23,8 % en 2012).

Comment le Conseil s'acquitte-t-il de ses missions ? C'est la question sur laquelle le présent article se propose de méditer, sans naturellement prétendre à une quelconque exhaustivité quant au contenu de la jurisprudence constitutionnelle ou à l'ensemble des problèmes qu'il conviendrait de traiter. Et disons-le tout net d'emblée: au rebours d'une posture critique volontiers adoptée par ceux qui pensent que le Conseil se transforme en organe politique ou qu'il illustre le déclin de la démocratie en France, nous pensons que le Conseil accomplit dans l'ensemble un travail de très grande qualité et joue de plus en plus souvent le rôle de gardien salutaire des principes de base sur lesquels repose la société française.

131

#### LE CONTRÔLE DES COMPÉTENCES NORMATIVES ET DE LA QUALITÉ DE LA LOI

L'empiètement des compétences législatives et réglementaires ne se présente qu'assez rarement en matière fiscale, ce pourquoi la jurisprudence du Conseil n'appelle pas de substantiels développements. On relèvera cependant quelques points intéressants sur l'exercice par le Conseil de sa mission de contrôle du respect des règles de compétence normative fixée par la Constitution et, plus généralement, de la qualité de la loi.

La première observation vise à souligner que la QPC, dont on pouvait penser qu'elle ne permettrait pas au Conseil constitutionnel d'exercer son office régulateur traditionnel, offre finalement plus de perspectives que prévu, grâce à l'audace dont a su faire preuve le Conseil. Rappelons à cet égard que la QPC ne permet de soumettre au Conseil que des questions relatives à des atteintes portées par la loi à des « droits et libertés que la Constitution garantit ». Il s'ensuit que le Conseil constitutionnel ne contrôle pas en principe, dans le cadre de cette procédure, les cas

d'incompétence négative du législateur, c'est-à-dire la méconnaissance par celui-ci de l'étendue de ses attributions et la délégation inconstitutionnelle de sa compétence au pouvoir réglementaire. Cette interprétation de l'article 61-1 de la Constitution a été clairement affirmée par le Conseil constitutionnel dans une décision 2010-5 QPC du 18 juin 2010 d'où résulte que « la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit ».

132 Ceci n'a pas empêché le Conseil, dans plusieurs décisions ultérieures, de censurer l'exercice défectueux de sa compétence par le législateur en mobilisant des « droits ou libertés » garantis par la Constitution. Ainsi, le Conseil n'a pas hésité à déclarer inconstitutionnelles des lois définissant une imposition sans déterminer de façon suffisamment précise ses modalités de recouvrement, dans la mesure où cette abstention affectait le droit à recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration de 1789<sup>1</sup>. Cette jurisprudence d'ouverture explique que plusieurs contentieux aient vu le jour en vue de contester la constitutionnalité de certaines dispositions fiscales. C'est encore le cas aujourd'hui, par exemple, des procédures de contestation de la contribution au service public de l'électricité.

En dehors du cadre procédural de la QPC, le Conseil constitutionnel exerce un contrôle croissant et particulièrement heureux sur la technique de rédaction des lois fiscales. S'appuyant sur l'objectif à valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, il a ainsi jugé à plusieurs reprises que la loi fiscale, lorsqu'elle atteint un niveau de complexité tel qu'elle devient inintelligible pour le citoyen, peut méconnaître l'article 14 de la Déclaration de 1789 (principe du consentement à l'impôt) et la garantie des droits consacrée par l'article 16 de la Déclaration. Comme l'indique le Conseil, l'article 34 de la Constitution impose au législateur d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques pour prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire. Cette affirmation est certes modérée par le Conseil lorsqu'il énonce que des motifs d'intérêt général suffisants peuvent justifier la complexité de la loi et qu'en tout état de cause la méconnaissance de l'objectif d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi n'est pas au nombre des moyens qui peuvent

---

1. Décision 2012-298 QPC du 8 mars 2013 relative à la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises; décision 2013-351 QPC du 25 octobre 2013 relative à la taxe locale sur la publicité extérieure.

être invoqués à l'appui d'une QPC. Il n'en reste pas moins qu'il suffit de lire de nombreux textes fiscaux pour comprendre la sagesse du principe énoncé par le Conseil constitutionnel, notamment à une époque où le législateur, désireux de lutter par tous les moyens contre la déperdition de recettes fiscales, cède à la tentation de mettre à la charge des contribuables des obligations vagues ou des sanctions pour des comportements mal définis. En témoignage, encore récemment, la décision 2083-685 DC du 29 décembre 2013 relative à la loi de finances pour 2014, par laquelle le Conseil a notamment censuré sur le fondement de l'article 34 de la Constitution la règle prévoyant l'obligation de déclaration des schémas d'optimisation fiscale (la notion de « schéma d'optimisation » n'étant pas suffisamment définie dans la loi), ou encore l'élargissement de la notion d'abus de droit aux opérations ayant pour motif principal (et non plus pour motif exclusif) de réaliser une économie d'impôt.

133

À la lumière des avancées ci-dessus décrites en matière de contrôle de la qualité de la loi, un regard nouveau mérite d'être posé sur le lancinant problème de la rétroactivité de la législation fiscale. Le problème se pose en de multiples circonstances qu'on ne détaillera pas ici. Sont constamment critiquées, pêle-mêle : la « petite rétroactivité » des lois fiscales à laquelle le Conseil ne trouve toujours rien à redire, qui conduit à imposer les revenus des particuliers et des entreprises sur la base de dispositions fiscales encore inexistantes à laquelle les revenus sont réalisés ; la rétroactivité des lois de validation, qui conduit le Parlement à rectifier *a posteriori* les vices d'une législation fiscale reconnus ou sur le point de l'être par le juge judiciaire ou administratif, au grand dam des contribuables ; la violation du pacte de confiance entre l'État et le citoyen qui survient toutes les fois qu'une loi remet en cause un avantage fiscal que le législateur a promis aux contribuables pendant une certaine durée. Sur tous ces points, des progrès peuvent indiscutablement être faits pour que la jurisprudence constitutionnelle contrôle plus étroitement la rétroactivité (petite, réelle ou économique) des lois.

Notons cependant que, par la politique des petits pas, le Conseil semble s'engager dans la bonne direction : par une décision 2013-366 QPC du 14 février 2014, il a durci son contrôle des lois de validation en exigeant, comme la Cour européenne des droits de l'homme, que le législateur justifie d'un « motif impérieux d'intérêt général » (et non plus seulement d'un « intérêt général suffisant ») ; de même, illustrant son contrôle accru sur le législateur, le Conseil a rappelé dans une décision 2013-682 DC du 19 décembre 2013 que le législateur ne saurait, « sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises

ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ». Cette décision a conduit le Conseil à censurer partiellement l'article 8 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 qui prévoyait notamment de mettre fin à la règle des taux historiques applicable à certains produits exonérés d'impôt sur le revenu des contrats d'assurance-vie. Selon le commentaire de la décision qui figure sur le site internet du Conseil constitutionnel, cette décision ne peut être interprétée comme la consécration d'un principe de sécurité juridique, mais elle confirme l'évolution de la jurisprudence du Conseil relative à la garantie des droits et la reconnaissance à ce titre d'une protection constitutionnelle des situations légalement acquises et des effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations. Le frémissement de la jurisprudence est ainsi bien réel. Il n'est donc pas interdit d'espérer – à défaut d'une réforme constitutionnelle courageuse qui aurait le mérite de clarifier la situation – que cette politique favorable au respect des droits fondamentaux du citoyen se poursuive.

#### LE CONTRÔLE DES PRINCIPES D'ÉGALITÉ ET DE RESPECT DES CAPACITÉS CONTRIBUTIVES

Il est fréquent que des lois fiscales introduisent de nouveaux prélèvements qui sont contestés par les contribuables au motif que certains se retrouvent plus lourdement imposés que d'autres ou que le niveau des prélèvements excède ce qui est supportable. C'est dans ce contexte que le Conseil constitutionnel est appelé à vérifier si la loi est conforme aux principes d'égalité et de respect des capacités contributives.

Le Conseil laisse traditionnellement au législateur une importante marge d'appréciation en matière de respect du principe d'égalité devant la loi. S'il faut certes que le législateur traite de la même manière deux personnes placées dans une situation identique, il dispose d'une certaine latitude pour apprécier la comparabilité des situations en cause et peut s'émanciper de la contrainte du traitement égalitaire s'il existe des « critères objectifs et rationnels » justifiant des différences de traitement. À cela s'ajoute le fait que le Conseil a toujours admis des dérogations au principe d'égalité, par exemple pour lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales ou pour des raisons d'ordre économique telles, par exemple, que la volonté de favoriser la transmission d'entreprise dans des conditions permettant d'assurer la stabilité de l'actionnariat et la pérennité de l'entreprise. La fiscalité étant un outil essentiel de la politique économique, le législateur est donc autorisé à adopter des régimes de faveur

ou inversement des impôts particuliers pour les opérateurs économiques agissant dans certains secteurs ou réalisant certaines opérations. L'édifice intellectuel construit par le Conseil apparaît complexe à l'usage. Il est souvent difficile en pratique de prédire quelle pourrait être la position du Conseil lorsqu'on invoque devant lui une rupture du principe d'égalité devant la loi. Mais cette prévisibilité limitée de la jurisprudence n'est pas entièrement anormale. Elle est la conséquence de l'extrême difficulté de l'exercice intellectuel consistant à rechercher les critères de la comparabilité des situations, c'est-à-dire, ultimement, à approcher l'idée même de justice.

La jurisprudence constitutionnelle relative au principe du respect des capacités contributives appelle des observations proches, avec une tonalité critique plus accentuée en raison de la difficile lisibilité de la position réelle du Conseil. D'un côté, en effet, celui-ci revendique explicitement une posture de retrait par rapport au législateur. Selon ses mots, « le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; [...] il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé<sup>2</sup> ».

135

Mais ce contrôle prétendument limité à l'erreur manifeste du législateur semble en voie d'évolution. Tout d'abord, le Conseil constitutionnel sort de sa réserve lorsque l'impôt devient confiscatoire. Il considère en effet que l'exigence, posée par l'article 13 de la Déclaration de 1789, d'une contribution commune des citoyens également répartie entre tous en raison de leurs facultés ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives<sup>3</sup>. Le Conseil se montre par ailleurs sensible à l'exigence de corrélation entre l'obligation d'acquitter l'impôt et la disposition du revenu servant d'assiette au calcul de celui-ci. C'est ainsi qu'il a censuré, deux années de suite, les velléités du législateur d'intégrer dans les revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'ISF divers revenus seulement latents. Selon le Conseil, « en intégrant, dans le revenu du contribuable pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la

---

2. Cf. par exemple décision 2010-28 QPC, 17 septembre 2010.

3. Cf. par exemple la décision 2012-662 DC du 29 décembre 2012 qui s'est rendue célèbre pour avoir censuré le projet d'introduire une taxe ayant pour effet d'introduire un taux marginal d'imposition de 75 % sur les très hauts revenus.

fortune et de la totalité des impôts dus au titre des revenus, des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année, le législateur a fondé son appréciation sur des critères qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives<sup>4</sup>». De même, dans une décision 2013-362 QPC du 6 février 2014 relative à une taxe due par les éditeurs de services de télévision, le Conseil a jugé que l'exigence de prise en compte des facultés contributives implique qu'en principe, « lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource; que s'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs ».

136

Cet aperçu de la jurisprudence du Conseil constitutionnel démontre qu'il est aujourd'hui assez délicat de savoir si, en matière de respect des capacités contributives, la position de retrait qu'assume le Conseil est aussi réelle qu'il le prétend et si (ce qui revient au même) l'appréciation de l'erreur manifeste n'a pas en réalité dépassé le contrôle minimal de l'action législative. Il ne s'agit pas de regretter les avancées du contrôle exercé par le Conseil, bien au contraire. Peut-être faut-il au contraire les assumer plus ouvertement.

Il n'en reste pas moins que ces avancées de la jurisprudence semblent beaucoup plus réelles en matière de fiscalité des particuliers qu'en matière de fiscalité des entreprises. Le Conseil a démontré ces dernières années, dans sa jurisprudence sur l'impôt sur le revenu (au sens large) ou le plafonnement de l'ISF, le souci d'éviter que des personnes physiques ne soient imposées au-delà d'un niveau raisonnable. Il semble en revanche nettement plus timide en matière de fiscalité des entreprises, où les taxes se multiplient et frappent des assiettes souvent déterminées de façon peu rationnelle, avec pour seul objectif de produire un rendement budgétaire. Ainsi, par exemple, le Conseil a validé le principe de la taxe sur les salaires frappant les entreprises dont plus de 90 % du chiffre d'affaires échappe à la TVA. Alors qu'il était soutenu devant lui que le mode de détermination de l'assiette ressortissait d'un choix purement arbitraire du législateur qui ne permettait pas de prendre en compte la capacité contributive réelle des assujettis, le Conseil a estimé

---

4. Décision 2013-685 DC du 29 décembre 2013, réitérant la portée de la décision 2012-662 DC du 29 décembre 2012.



« qu'en retenant la masse salariale des entreprises comme critère de capacité contributive le législateur n'a commis aucune erreur manifeste d'appréciation <sup>5</sup> ».

Cette attitude de retrait peut s'expliquer par le fait que les entreprises ont une capacité contributive d'une autre nature que celle des particuliers. Comme l'énonçait la Cour constitutionnelle italienne dans une justement célèbre décision 156 du 21 mai 2001 validant le principe d'un impôt local sur la valeur ajoutée produite par les entreprises, qu'elles soient ou non bénéficiaires, le choix d'une assiette fiscale pour les entreprises peut s'appuyer sur des indices de capacité contributive distincts du revenu. En effet, la Constitution ne contient pas une énumération des facteurs de capacité contributive et ne requiert qu'une « corrélation effective entre le fait générateur d'impôt et les situations exprimant une potentialité économique ». Il est donc loisible au législateur d'imposer la valeur ajoutée, car celle-ci constitue « la richesse générée par l'organisation de l'activité ». Ce raisonnement est convaincant. Mais peut-il toujours être appliqué lorsque le législateur retient comme indices de capacité contributive les salaires, les surfaces commerciales, les dépenses de publicité ou d'autres assiettes encore ? Toutes les assiettes sont-elles pertinentes lorsque les contribuables sont des entreprises ?

137

En outre, lorsque le législateur choisit d'imposer les entreprises sur leurs bénéfices, c'est-à-dire sur un revenu net, peut-il sans violer la Constitution décider d'amputer sans raison autre que budgétaire les facultés de déduction dont disposent les entreprises qui exposent des dépenses justifiées ? La question peut se poser, par exemple, au sujet de l'article 212 *bis* du code général des impôts prévoyant un mécanisme communément appelé « rabot des intérêts », en vertu duquel les charges financières supportées par une entreprise ne peuvent être déduites qu'à hauteur de 75 %, même si elles financent des dépenses parfaitement conformes aux besoins de l'entreprise. Ces considérations conduisent à penser qu'il existe en matière de fiscalité des entreprises des « réservoirs » d'inconstitutionnalité qui mériteraient d'être explorés et regardés d'un œil bienveillant par le Conseil. Le tout sans préjudice d'une réflexion plus « macro-fiscale » conduisant à se demander si, dans le contexte de la multiplication des prélèvements pesant sur les entreprises, le principe du respect des capacités contributives ne devrait pas justifier la création par le législateur (ou la reconnaissance par le Conseil constitutionnel) d'une sorte de « bouclier fiscal » pour les entreprises, sorte de miroir

---

5. Décision 2010-28 QPC, 17 septembre 2010.

du défunt bouclier des particuliers aujourd'hui relayé par le généreux plafonnement de l'ISF.

## LE CONTRÔLE DES SANCTIONS FISCALES

Le dernier terrain d'analyse de la jurisprudence constitutionnelle concerne les sanctions fiscales. Y ayant déjà consacré un article dans le passé<sup>6</sup>, nous n'y reviendrons que brièvement pour redire qu'il existe à notre sens deux sujets majeurs sur lesquels des avancées constitutionnelles demeurent indispensables.

138 En premier lieu, l'expérience législative récente démontre que le Parlement n'hésite pas à voter des sanctions fiscales présentant un caractère soit irrationnel, soit disproportionné – sans tenir compte d'ailleurs de la jurisprudence antérieure du Conseil constitutionnel. C'est pourquoi celui-ci a dû réaffirmer avec vigueur que, pour être conformes au principe de proportionnalité des peines, les sanctions fiscales doivent porter sur une assiette cohérente avec le contenu de l'infraction<sup>7</sup>. Il est par exemple absurde que des sanctions soient proportionnelles au chiffre d'affaires lorsque le fait puni consiste à n'avoir pas produit des documents requis lors d'un contrôle fiscal...

La vigilance demeure cependant de mise, et l'on peut regretter que trop souvent encore des sanctions manifestement disproportionnées demeurent dans notre ordre juridique. C'est le cas, par exemple, de l'amende de 50 % applicable en cas de non-respect de certaines obligations déclaratives (concernant notamment les commissions, courtages et autres rémunérations versées à des tiers), pourtant validée par le Conseil constitutionnel dans sa décision 2012-267 QPC du 20 juillet 2012. Il faut donc souhaiter que le Conseil poursuive son office de contrôle de l'adéquation des moyens répressifs mis en place par le législateur aux fins poursuivies par celui-ci. La fin ne justifie pas *tous* les moyens – tant en matière de sanctions qu'en matière de procédure (et l'on se contentera d'évoquer ici les multiples difficultés suscitées par l'admission en matière fiscale de preuves obtenues de façon illicite).

En deuxième lieu, il nous paraît nécessaire que le Conseil constitutionnel

---

6. Daniel Gutmann, « Sanctions fiscales et Constitution », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 33, octobre 2011, p. 41 et suiv.

7. Décisions 2013-684 DC et 2013-685 DC du 29 décembre 2012, réitérant un mois plus tard le principe énoncé dans la décision 2013-679 DC du 4 décembre 2013 relative à la loi sur la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, qui elle-même ne faisait que reprendre la jurisprudence antérieure.

revienne sur sa jurisprudence relative au cumul entre sanctions pénales et fiscales, et plus généralement à l'indépendance des procédures fiscales et pénales. À l'heure actuelle, le cumul des sanctions fiscales et pénales n'est pas interdit en droit constitutionnel français. Lorsqu'une sanction administrative est susceptible de se cumuler avec une sanction pénale, le principe de proportionnalité implique seulement que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues<sup>8</sup>. Cette situation est aujourd'hui contraire à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme toutes les fois que la sanction administrative présente en réalité le caractère d'une sanction à caractère punitif<sup>9</sup>. Nous ne voyons pas de raison justifiant que le Conseil constitutionnel reste en retrait sur ce point et laisse subsister des situations de double incrimination des mêmes faits.

De même, les poursuites pénales et les poursuites fiscales *stricto sensu* peuvent aujourd'hui être engagées parallèlement et tranchées par chaque ordre de juridiction indépendamment du résultat obtenu par l'autre. Le juge pénal peut ainsi sanctionner une fraude sans attendre que le juge de l'impôt se soit prononcé sur le bien-fondé des impositions. Il n'a pas à tenir compte d'une décision antérieure du juge de l'impôt. Il n'a pas à réviser sa décision à la suite d'une décision postérieure du juge de l'impôt déchargeant le contribuable de toute imposition. Cette jurisprudence aboutit toutefois en pratique à des situations parfois peu équitables, voire franchement scandaleuses. Elle nous paraît contraire au principe constitutionnel de nécessité des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration de 1789, qu'il convient de relire à la lettre : « la loi ne doit établir que des peines *strictement et évidemment nécessaires* ». Comment peut-on justifier, autrement que par des arguties formelles sur la différence d'objets entre sanctions fiscales et pénales, qu'un contribuable soit pénalement sanctionné alors que le juge fiscal le décharge de toute imposition ?

\*

Redisons-le pour achever cet article : le Conseil constitutionnel nous paraît avoir fait œuvre salutaire en matière fiscale. Il n'a pas hésité à censurer des lois iniques par le niveau d'imposition ou de sanction qu'elles

8. Décision 97-395 DC, 30 décembre 1997.

9. Cf. les décisions *Grande Stevens et autres c. Italie* du 4 mars 2014, 18640/10, 18647/10, 18663/10 *et al.*, et *Häkkä c. Finlande* du 20 mai 2014, 758/11.

faisaient supporter à certains contribuables, par l'ambiguïté ou la complexité de leur rédaction, par le caractère injustifié de leur rétroactivité. Il a su faire évoluer sa jurisprudence dans un sens protecteur des droits du contribuable au cours des années récentes. Il a ainsi accepté de jouer le rôle qui est véritablement le sien, à savoir servir de rempart contre les excès d'un législateur passionnel. Mais l'histoire n'est pas finie. D'autres progrès peuvent être faits pour endiguer mieux encore la rétroactivité des lois, l'atteinte au respect des capacités contributives, la disproportion et le cumul des sanctions. Au moins peut-on se rassurer en observant que des pas importants ont déjà été faits en ce sens.

---

#### R É S U M É

---

*Le Conseil constitutionnel a joué ces dernières années un rôle croissant en matière fiscale. Il a censuré plusieurs dispositions ayant pour effet de créer certains impôts ou sanctions disproportionnés. Il a veillé à ce que la loi fiscale soit suffisamment claire et précise. Il a entamé un contrôle accru de sa rétroactivité. On peut encore espérer de substantielles avancées protectrices des droits fondamentaux du contribuable, notamment en matière de sanctions fiscales ou de respect des capacités contributives, mais la jurisprudence s'oriente dans la bonne direction.*