

Commentaire de décision n° 2010-19/27 QPC – 30 juillet 2010

Époux P.

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 9 juin 2010 par le Conseil d'État¹ d'une question prioritaire de constitutionnalité posée par M. et Mme André P., portant sur les 1° et 3° du paragraphe IV de l'article 164 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie (LME) (QPC n° 19).

Il a également été saisi le 21 juin 2010 par la Cour de cassation² de deux questions prioritaires de constitutionnalité posées respectivement par la SARL DEG CONSEILS, la société WEBTEL-GSM LLC, Mme Régine D. épouse A. - A. et M. Philippe C., portant sur l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales (LPF) dans sa rédaction issue de la même loi (QPC n° 27).

Par sa décision n° 2010-19/27 QPC du 30 juillet 2009, le Conseil constitutionnel a décidé de joindre ces questions prioritaires de constitutionnalité et a déclaré les dispositions contestées conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

La volonté de donner un cadre légal aux visites et saisies effectuées par les agents de l'administration fiscale remonte à 1983. Auparavant, l'administration fiscale utilisait l'ordonnance n° 45-1484 du 30 juin 1945 relative à la répression des infractions à la législation économique, tout en s'exposant au risque d'une annulation de la procédure par le juge administratif sur le fondement du détournement de procédure en cas de confusion entre police des prix et de la concurrence et police fiscale³.

Pour mettre un terme à ce mode opératoire contesté tant par le juge que par la doctrine⁴, le législateur décida en 1983 de donner une base légale aux visites de

¹ CE, 9 juin 2010, n° 338028.

² Cass., QPC, 15 juin 2010, n°s 12093 et 12101.

³ CE, 9 mars 1983, n° 25601.

⁴ Luchaire F., « Le fisc, la liberté individuelle et la Constitution », in *Mélanges Gaudemet*, Economica 1984, p. 603 ; Fouquet O., « La légalité des contrôles inopinés », *Gaz. Pal.*, 1984, 1, doct. p. 120.

l'administration fiscale en prévoyant une disposition en ce sens dans la loi de finances pour 1984. L'article prévoyant cette mesure ayant été déclaré non conforme à la Constitution (cf. ci-après), un nouveau dispositif a été adopté l'année suivante avec l'article 94 de la loi de finances pour 1985. Il a alors été jugé conforme à la Constitution⁵. Les dispositions de l'article 94 de la loi de finances pour 1984 ont ensuite été codifiées à l'article L. 16 B du LPF par l'article 1^{er} du décret n° 85-1008 du 24 septembre 1985.

Malgré cette étape nécessaire, la doctrine a continué à s'interroger sur cette pratique⁶. Par la suite, l'article L. 16 B du LPF a été modifié à plusieurs reprises, et ceci, toujours dans un sens favorable au contribuable, notamment pour tenir compte de la jurisprudence. La procédure prévue à l'article L. 16 B du LPF a néanmoins été mise en cause en 2008 par la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH).

En effet, dans un arrêt *Ravon c/ France* du 21 février 2008⁷, la CEDH a jugé que, dans la mesure où ni le contrôle par le juge qui a autorisé la visite par une procédure non contradictoire, ni le pourvoi en cassation qui n'offre pas un contrôle en fait ne satisfont au droit d'accès à un tribunal, les dispositions prévues à l'article L. 16 B ne satisfont pas aux exigences de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Afin de mettre les dispositions du LPF relatives au droit de visite et de saisie de l'administration en conformité avec les exigences énoncées dans cet arrêt de la CEDH, le I de l'article 164 de la LME a réformé le régime des visites et saisies fiscales prévu à l'article L. 16 B du LPF en accordant au contribuable de nouveaux droits. La QPC n° 27 porte sur la nouvelle rédaction de l'article L. 16 B du LPF.

La QPC n° 19 concerne, quant à elle, le 1° et le 3° du IV de l'article 164 de la LME. Ces dispositions de droit transitoire ont pour objet d'ouvrir, dans des conditions analogues à celles que prévoient l'article L. 16 B du LPF, un appel contre l'ordonnance du juge des libertés et de la détention, pour les procédures de visite et de saisie pour lesquelles le procès-verbal ou l'inventaire a été remis ou réceptionné antérieurement à la date d'entrée en vigueur de la réforme de cette procédure.

⁵ Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*, cons. 33 s.

⁶ Chaumont J.-P., « Les perquisitions fiscales : réflexions sur un western juridique », *LPA*, 17 juillet 1991, n° 85.

⁷ CEDH, 3^{ème} section, 21 février 2008, *Ravon et autres contre France*, n° 18497/03.

II. – La conformité à la Constitution

A. – L'article L. 16 B du LPF : le dispositif pérenne

Les griefs des requérants tendaient d'abord à la mise en cause globale de la procédure de perquisition fiscale organisé par l'article L. 16 B du LPF. Selon eux, les visites et saisies par des agents de l'administration fiscale portaient atteinte à l'inviolabilité du domicile, au droit de propriété, au droit à un recours juridictionnel effectif et au respect des droits de la défense. Certains requérants affirmaient, en outre, que les visites réalisées dans le cadre d'une enquête fiscale devaient être regardées comme portant atteinte à la liberté individuelle au sens de l'article 66 de la Constitution.

Les requérants soutenaient, en particulier, que l'article L. 16 B du LPF n'impose au juge ni de mentionner dans l'ordonnance d'autorisation la possibilité et les modalités de sa saisine en vue de la suspension ou de l'arrêt de la visite ni d'indiquer ses coordonnées pour que soit assuré le caractère effectif du contrôle de ces opérations.

Le Conseil constitutionnel s'est d'abord attaché à analyser l'origine des dispositions contestées et à identifier celles qu'il avait déjà eu l'occasion de déclarer conformes à la Constitution.

En effet, la disposition contestée a pour origine l'article 94 de la loi du 29 décembre 1984 susvisée qui a été spécialement examinée et déclarée conforme à la Constitution dans les considérants 33 à 35 de la décision du 29 décembre 1984⁸.

Postérieurement à son insertion dans le LPF, cet article a été modifié à trois reprises : par l'article 108 de la loi du 29 décembre 1989, l'article 49 de la loi du 15 juin 2000 et l'article 164 de la LME du 4 août 2008.

L'article 108 de la loi du 29 décembre 1989 a inséré dans l'article L. 16 B du LPF des dispositions qui ont été spécialement examinées et déclarées conformes à la Constitution dans les considérants 91 à 100 la décision du 29 décembre 1989⁹.

Le paragraphe VI de l'article 49 de la loi du 15 juin 2000 n'a pas été examiné par le Conseil constitutionnel mais il a pour seul objet de confier au juge des libertés et de la détention, et non plus au président du tribunal de grande instance, le pouvoir d'autoriser les visites prévues par l'article L. 16 B du LPF.

⁸ Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*.

⁹ Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*.

Il ne méconnaît donc aucune exigence constitutionnelle.

L'article 164 de la LME du 4 août 2008 est le seul qui a substantiellement modifié l'article L. 16 B du LPF et qui n'a pas déjà été validé par le Conseil constitutionnel. Il a pour objet de tirer les conséquences de l'arrêt de la CEDH du 21 février 2008 précité et introduit à cette fin dans la procédure prévue par l'article L. 16 B du LPF des garanties supplémentaires pour les personnes soumises à ces visites en leur ouvrant la faculté de saisir le premier président de la cour d'appel d'un appel de l'ordonnance autorisant la visite des agents de l'administration fiscale ainsi que d'un recours contre le déroulement de ces opérations.

Le Conseil constitutionnel a d'abord constaté que la lettre de l'article L. 16 B garantissait que la personne concernée par une autorisation de visite par l'administration fiscale reçoit notification de l'ordonnance et se voit ainsi informée de son droit de recours et du délai. Il a ensuite écarté le grief tiré de l'absence de caractère suspensif de l'appel. En effet, l'efficacité de la perquisition repose tout entière sur l'absence de suspension de plein droit du recours, sans préjudice du pouvoir reconnu au juge saisi, d'ordonner, s'il l'estime nécessaire, la suspension des opérations de visite. L'absence d'effet suspensif du recours met en œuvre l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale. Enfin, le Conseil constitutionnel a relevé que l'appel de l'ordonnance autorisant la visite, ou le recours contre le déroulement de ses opérations pouvait conduire à une décision de nature à replacer les requérants dans leurs droits. Le Conseil constitutionnel a donc écarté le grief tiré de l'atteinte au droit à un recours juridictionnel effectif qui résulte de l'article 16 de la Déclaration de 1789.

Le nouveau dispositif a d'ailleurs été jugé compatible, par la Cour de cassation, avec les stipulations de l'article 6 § 1 de la Convention européenne relatives au procès à un droit équitable, ce qui implique l'existence d'un droit au recours effectif¹⁰. La chambre commerciale de la Cour de cassation a également jugé le 9 mars 2010 que les dispositions « *qui introduisent la possibilité d'un appel devant le premier président de la Cour d'appel en matière de droit de visite des agents de l'administration des impôts, permettent d'obtenir un contrôle juridictionnel effectif de la décision prescrivant la visite* » ne constituent pas « *une immixtion du législateur dans un litige en cours et ne contreviennent pas à l'article 6 § 1 de la convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales* »¹¹.

Les autres griefs visaient des dispositions déjà déclarées conformes à la

¹⁰ Cass. Com., 8 décembre 2009, n°08-21.017, *Pétri* ; Cass. Com., 2 février 2010, n° 09-13795, *Sté Locadis*.

¹¹ Cass. Com. 9 mars 2010, n° 09-14707.

Constitution puisqu'elles touchaient au principe même de la visite par l'administration fiscale. Le Conseil constitutionnel a donc estimé qu'en l'absence de changement des circonstances, il n'y avait pas lieu de les examiner. Il a écarté les griefs tirés de l'atteinte au droit de propriété et de la méconnaissance de l'inviolabilité du domicile ou de l'atteinte portée à l'article 66 de la Constitution.

Ce faisant, le Conseil constitutionnel n'a pas fait application du 2° de l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 qui prévoit que le Conseil constitutionnel ne peut être saisi d'une disposition déjà déclarée conforme à la Constitution sauf changement des circonstances. En effet, postérieurement aux décisions des 29 décembre 1984 et 29 décembre 1990, la disposition en cause avait été modifiée. La condition d'irrecevabilité prévue par le 2° de l'article 23-2 n'était donc pas remplie et le juge de renvoi pouvait, comme il l'a fait, saisir le Conseil constitutionnel sans constater un changement des circonstances.

En revanche, pour le Conseil constitutionnel, ses propres décisions antérieures posaient une question de fond : on sait en effet que, si le Conseil constitutionnel n'a jamais expressément formulé la règle selon laquelle il serait lié par les précédents de sa propre jurisprudence (règle étrangère à la culture jurisprudentielle française), il a, en revanche, tenu à motiver, en analysant le changement des circonstances, l'évolution de sa jurisprudence. Il en est allé ainsi, par exemple, lorsqu'il a jugé que la règle d'un seuil minimum de deux députés par département, qui avait été validée en 1986¹², ne pouvait plus être regardée comme conforme au principe d'égalité devant le suffrage¹³.

En l'espèce, y avait-il un changement des circonstance qui justifiât que le Conseil constitutionnel se départît de sa jurisprudence fixée en 1984 et 1989 ? Le Conseil a estimé que tel n'était pas le cas : ni la réforme de la loi du 15 juin 2000, sans portée quant à la constitutionnalité de la disposition déférée ni la loi du 4 août 2008, qui a élevé le niveau de garanties dont bénéficie la personne faisant l'objet d'une visite par l'administration des impôts, ne justifiaient un réexamen d'ensemble de l'article L. 16 B du LPF.

B. – Les 1° et 3° du IV de l'article 164 de la LME : le dispositif transitoire

S'agissant de la constitutionnalité du 1° du IV de l'article 164 de la LME du 4 août 2008, le Conseil constitutionnel devait, en premier lieu, examiner si ce dispositif transitoire méconnaissait le principe de non-retroactivité de la loi

¹² Décision n° 86-208 DC du 2 juillet 1986, *Loi relative à l'élection des députés et autorisant le Gouvernement à délimiter par ordonnance les circonscriptions électorales*, cons. 22.

¹³ Décision n° 2008-573 DC du 8 janvier 2009, *Loi relative à la commission prévue à l'article 25 de la Constitution et à l'élection des députés*, cons. 23.

pénale consacré par l'article 8 de la Déclaration de 1789. Ce grief qui suppose l'existence d'une loi pénale plus sévère a été écarté, dès lors que la disposition contestée n'instituait ni une incrimination ni une peine.

En deuxième lieu, le Conseil constitutionnel a écarté le grief de la méconnaissance de l'article 14 de la Déclaration de 1789 faisant application de la jurisprudence dégagée dans la décision n° 2010-5 QPC¹⁴. Il ressort de cette jurisprudence, applicable au cas d'espèce, d'une part, 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* » et d'autre part, que « *les dispositions de l'article 14 de la Déclaration de 1789 sont mises en œuvre par l'article 34 de la Constitution et n'instituent pas un droit ou une liberté qui puisse être invoqué, à l'occasion d'une instance devant une juridiction, à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution* ».

Enfin, le Conseil constitutionnel devait se prononcer sur la question de savoir si la disposition contestée constituait une validation législative et portait ainsi atteinte au principe de séparation des pouvoirs garantis par l'article 16 de la Déclaration de 1789.

Ce grief a été examiné au regard de la jurisprudence constante et claire que le Conseil constitutionnel a dégagée en matière de lois rétroactives. D'une part, celui-ci juge qu'« *il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant le cas échéant d'autres dispositions ; que ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamés par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général* »¹⁵. D'autre part, le Conseil constitutionnel considère que « *si le législateur peut modifier rétroactivement une règle de droit ou valider un acte administratif ou de droit privé, c'est à la condition de poursuivre un but d'intérêt général suffisant et de respecter tant les décisions de justice ayant force de chose jugée que le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ; qu'en outre, l'acte modifié ou validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé soit lui-même de valeur constitutionnelle* »¹⁶.

¹⁴ Décision n° 2010-5 QPC, 18 juin 2010, *SNC Kimberly Clark*.

¹⁵ Décision n° 2010-2 QPC 11 juin 2010, *Mme Vivianne L.*

¹⁶ *Ibidem*.

Les 1° et 3° du IV de l'article 164 de la LME que devait examiner le Conseil constitutionnel ont incontestablement un effet rétroactif.

Le 1° du IV de l'article 164 de la LME du 4 août 2008 a permis de rendre rétroactives les nouvelles règles de recours tant pour les affaires en instance que pour les affaires à venir et les perquisitions déjà survenues en matière de perquisitions fiscales relatives aux impôts directs et à la taxe sur la valeur ajoutée. Cette mesure s'applique également lorsque le juge de cassation a rejeté le pourvoi formé contre l'ordonnance.

De son côté, le 3° du IV de l'article 164 de la LME du 4 août 2008 renforce l'information des contribuables sur leurs droits. En effet, il prévoit que l'administration doit informer les personnes concernées par la nouvelle mesure qu'elles ont la possibilité d'exercer un recours dans le délai de deux mois à compter de la réception de cette information ou sans condition de délai en l'absence de notification. Les bénéficiaires de cette mesure ont la possibilité soit de faire appel de l'ordonnance, soit de former un recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie, ce droit nouveau s'exerçant en dehors de toute appréciation par le juge du fond de la régularité du déroulement de ces opérations.

Pour autant, cet effet rétroactif n'apparaît pas contraire à la Constitution.

- D'une part, comme le soulignait le rapporteur de la commission des affaires économiques de l'Assemblée nationale, ces dispositions ne peuvent être assimilées à une « *validation législative* »¹⁷.

Pour bien comprendre l'effet de la mesure, il faut envisager la situation, au lendemain de l'arrêt *Ravon*, des contribuables français ayant fait l'objet de visites réalisées sur le fondement de la législation antérieure à celle résultant de la loi du 4 août 2008. La décision de la CEDH leur reconnaissait le droit de se plaindre du traitement dont ils avaient fait l'objet puisqu'ils n'avaient pas disposé d'un droit d'appel contre l'ordonnance autorisant la visite et n'avaient pu, à l'expiration de celle-ci, obtenir qu'un juge en contrôlât les modalités de déroulement (sauf à ce que le juge du fond pénal ou administratif eût été saisi). Ils pouvaient donc espérer obtenir une condamnation de la France par la CEDH. Ceux d'entre eux qui faisaient l'objet de redressements contestés devant le juge administratif ou de poursuites pénales pour fraude fiscale pouvaient également espérer obtenir du juge du fond l'annulation de la procédure.

¹⁷ Cf. l'avis sur le projet de loi de modernisation de l'économie, XIII^e législature, n° 905, 20 mai 2008.

Toutefois, ces espérances ne constituaient aucunement des droits légitimes auxquels la loi du 4 août 2008 serait venue porter rétroactivement atteinte. Le seul droit que ces contribuables peuvent invoquer est que les exigences posées par la jurisprudence *Ravon* soient satisfaites à leur égard. C'est ce qu'a fait la loi du 4 août 2008 en leur offrant un droit d'appel pour contester les visites passées, mêmes celles qui avait fait l'objet d'un pourvoi en cassation.

Ainsi, les 1° et 3° créent des droits supplémentaires pour les contribuables (cf. *supra*) en leur permettant de bénéficier, pour les perquisitions fiscales entreprises avant l'entrée en vigueur de la LME de 2008, d'un dispositif nouveau et plus favorable en matière d'appel et de recours.

- D'autre part, l'adoption de ces dispositions est justifiée par la poursuite d'un motif d'intérêt général, à savoir la lutte contre la fraude fiscale.

En décidant que les contribuables ayant fait antérieurement l'objet de visites par des agents de l'administration fiscale bénéficieraient des droits reconnus par la jurisprudence de la CEDH par l'ouverture d'un appel susceptible, le cas échéant, de mettre à néant la procédure et non par la nullité automatique des procédures, le législateur a entendu que la jurisprudence *Ravon* ne produise pas un effet amnistiant au bénéfice de personnes suspectées de fraude fiscale. À cet égard, les 1° et 3° du IV de l'article 164 de la LME participent à la mise en œuvre de cet objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale¹⁸.

En l'espèce, en octroyant de nouveaux droits aux contribuables sans leur permettre de tirer de la jurisprudence de la CEDH un motif d'annulation des procédures, ce que cette jurisprudence n'imposait nullement, le législateur a assuré la conciliation entre l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale et l'exercice des droits et libertés constitutionnellement garantis.

En conséquence, le Conseil constitutionnel a jugé que les 1° et 3° du IV de l'article 164 du LPF ne portent pas atteinte à l'article 16 de la Déclaration de 1789.

¹⁸ Cf. les décisions n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000* et n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, *Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin*.