

Décision n° 2011-166 QPC du 23 septembre 2011

M. Yannick N.

(Validation législative de procédures fiscales)

Le Conseil constitutionnel a été saisi par le Conseil d'État, le 29 juin 2011, d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) portant sur le paragraphe III de l'article 31 de la loi n° 96-1182 du 30 décembre 1996 de finances rectificative (LFR) pour 1996 et relative à la validation de procédures fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de cette loi.

Dans sa décision n° 2011-166 QPC du 23 septembre 2011, le Conseil constitutionnel a jugé cette disposition conforme à la Constitution.

I. – La disposition contestée

Le contrôle de l'impôt sur le revenu comporte trois phases successives et complémentaires : le contrôle formel, le contrôle sur pièces, la vérification.

Le contrôle formel recouvre l'ensemble des interventions ayant trait à la rectification des erreurs matérielles évidentes constatées dans les déclarations, ainsi qu'à la vérification de l'identité, de l'adresse des contribuables et des éléments intervenant dans la détermination du quotient familial.

Le contrôle sur pièces proprement dit est constitué par l'ensemble des travaux de cabinet au cours desquels le service procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents figurant au dossier du contribuable.

La vérification permet au service de s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en la confrontant à des éléments extérieurs. Elle consiste soit en une vérification de comptabilité, s'il s'agit de vérifier des déclarations de bénéficiaires ou de revenus déterminés par la tenue d'une comptabilité, soit en un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale (ECSFP), qui a succédé à la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (VASFE).

L'article 31 de la LFR pour 1996, dans son paragraphe I, qui a modifié le premier alinéa de l'article L. 12 du livre des procédures fiscales (LPF), prévoit

expressément que les personnes physiques susceptibles de connaître un ECSFP peuvent avoir leur domicile fiscal aussi bien en France qu'hors de France mais alors à condition qu'elles y aient des obligations au titre de cet impôt.

Cette modification fait suite à la décision *M. Dody* du Conseil d'État du 10 juillet 1996¹, par laquelle ce dernier a jugé qu'un ECSFP ne pouvait légalement être diligenté qu'à l'égard des seuls contribuables ayant leur domicile fiscal en France et y étant passibles de l'impôt sur le revenu, à raison de la totalité de leur revenu.

L'article 31 de la LFR du 30 décembre 1996 a donc été adopté pour remédier à cette interprétation restrictive. Le premier alinéa de l'article L. 12 du LPF dispose depuis lors : « *Dans les conditions prévues au présent livre, l'administration des impôts peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt.* » Le contenu de la procédure n'est pas pour autant modifié : il demeure fixé par le deuxième alinéa de l'article L. 12 du LPF qui, lui, est resté inchangé.

En tout état de cause, les règles de territorialité excluent le bien-fondé de toute considération de l'ensemble des revenus imposables d'un non-résident puisque seule une partie d'entre eux peut ressortir de l'impôt français. Ainsi, « *l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle des personnes physiques* » est devenu l'« *examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques* », la référence à l'ensemble de la situation fiscale personnelle introduisant une ambiguïté dans le cadre de l'interprétation confirmée par le législateur.

L'article 31, dans son paragraphe II, a mis en harmonie la rédaction de divers articles du LPF avec la nouvelle dénomination.

Le législateur a, dans le même temps, entendu valider les procédures engagées antérieurement et non définitivement jugées dans la mesure où elles touchent des personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France. Ainsi, le paragraphe III de l'article 31 de la LFR du 30 décembre 1996 – c'est la disposition contestée en l'espèce – dispose que les contrôles de cette nature, engagés à l'égard de non-résidents avant la publication de la LFR pour 1996 ne peuvent, sous réserve des décisions passées en force de chose jugées, être contestés pour ce motif de « non-résidence ».

¹ Conseil d'État, 10 juillet 1996, *M. Dody*, n° 127892.

Le Conseil d'État, par une décision du 28 juillet 1999², a annulé un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris ayant reconnu la régularité d'un ECSFP pratiqué à l'encontre d'un non-résident, qui, à l'époque où il a été rendu, n'était pas conforme à la décision *Dody* précitée mais dont la solution avait été postérieurement consacrée par la loi du 30 décembre 1996. Mais le Conseil a, statuant au fond, rendu une décision identique à celle de la cour, en se fondant sur les dispositions de validation de ladite loi.

II. – L'examen de la constitutionnalité de la disposition contestée

A.– Griefs

Selon le requérant, le paragraphe III de l'article 31 de la loi du 30 décembre 1996 a conféré un caractère rétroactif aux paragraphes I et II du même article 31, en permettant à l'administration d'engager un ECSFP des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France, en violation de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Par ailleurs, il était soutenu, qu'en violation de l'article 16 de la même déclaration, le paragraphe III de l'article 31 priverait les redevables concernés de la possibilité de se prévaloir de la portée de la décision précitée du Conseil d'État du 10 juillet 1996 jugeant qu'une vérification approfondie de situation fiscale personnelle ne pouvait pas être menée à l'encontre d'une personne domiciliée à l'étranger non redevable à l'impôt sur le revenu français sur la totalité de ses revenus.

B. – Dispositions constitutionnelles de référence

Le principe de non-rétroactivité des lois n'a de valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration de 1789, qu'en matière répressive. La jurisprudence du Conseil constitutionnel a néanmoins progressivement encadré la faculté pour le législateur d'adopter des dispositions rétroactives.

Dans un premier temps, le Conseil constitutionnel jugeait qu'aucune exigence constitutionnelle n'interdisait qu'une disposition fiscale ait un caractère rétroactif³. Puis, dès 1986, il s'est engagé dans la voie d'un contrôle de l'objectif poursuivi par le législateur, relevant que « *par exception aux dispositions de valeur législative de l'article 2 du code civil, le législateur peut, pour des raisons d'intérêt général, modifier rétroactivement les règles que*

² Conseil d'État, 28 juillet 1999 *M. Sanossian*, n° 168699.

³ Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*, cons. 32.

l'administration et le juge de l'impôt ont pour mission d'appliquer »⁴. Cette position prolongeait, sur le plan fiscal, ce que le Conseil avait déjà admis à propos de la validation d'actes administratifs.

Le Conseil constitutionnel avait ainsi posé, dans une décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980⁵, trois conditions à la constitutionnalité des lois de validation : l'existence d'un intérêt général, le respect du principe de non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère et celui des décisions de justice passées en force de chose jugée⁶. Au fil des années, ces conditions ont été progressivement précisées et de nouvelles exigences ont été posées.

Désormais, contrôlée par rapport à l'article 16 de la Déclaration de 1789, la validation par le législateur d'un acte administratif dont une juridiction est saisie ou est susceptible de l'être est subordonnée aux cinq conditions suivantes :

- la validation doit poursuivre un but d'intérêt général suffisant ;
- elle doit respecter les décisions de justice ayant force de chose jugée ;
- elle doit respecter le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ;
- l'acte validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle⁷, sauf à ce que le but d'intérêt général visé par la validation soit lui-même de valeur constitutionnelle⁸ ;
- la portée de la validation doit être strictement définie⁹.

Dans le cadre de la procédure de QPC, le nécessaire respect de ces conditions a été réaffirmé par le Conseil constitutionnel dès sa décision n° 2010-2 QPC du 11 juin 2010¹⁰ : « *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*

⁴ Décision n° 86-223 DC du 29 décembre 1986, *Loi de finances rectificative pour 1986*, cons. 5 ; 88-250 DC du 29 décembre 1988, *Loi de finances rectificative pour 1988*, cons. 5 ; 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*, cons. 80 ; 95-369 DC du 28 décembre 1995, *Loi de finances pour 1996*, cons. 35 ; 98-404 DC du 18 décembre 1998, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999*, cons. 5.

⁵ Décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980, *Loi portant validation d'actes administratifs (Validation d'actes administratifs)*, cons. 9.

⁶ *Id.*, cons. 6 et 7.

⁷ Décision n° 2010-78 QPC du 10 décembre 2010, *Société IMNOMA (Intangibilité du bilan d'ouverture)*, cons. 4.

⁸ Décision n° 2010-19/27 QPC du 30 juillet 2010, *Epoux P. et autres (Perquisitions fiscales)*, cons. 18.

⁹ Décision n° 2002-458 DC du 7 février 2002, *Loi organique portant validation de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française*, cons. 3.

¹⁰ Décision n° 2010-2 QPC du 11 juin 2010, *Mme Vivianne L. (loi dite « anti-Perruche »)*, cons. 22.

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 ; qu'enfin, la portée de la modification ou de la validation doit être strictement définie. » Ces conditions ont été à nouveau reprises, notamment, dans les décisions n^{os} 2010-53 QPC du 14 octobre 2010¹¹, 2010-78 QPC du 10 décembre 2010¹² et 2010-100 QPC du 11 février 2011¹³.

Au titre de la stricte définition de la portée de la validation, le Conseil constitutionnel, dans sa décision n^o 99-422 DC du 21 décembre 1999¹⁴, a censuré une disposition au motif que le législateur avait méconnu l'article 16 de la Déclaration de 1789 *« en prévoyant la validation des actes pris en application de cet arrêté "en tant que leur légalité serait contestée pour un motif tiré de l'illégalité de cet arrêté", sans indiquer le motif précis d'illégalité dont il entendait purger l'acte contesté »*.

Ainsi, le Conseil décide que *« si le législateur peut, dans un but d'intérêt général suffisant, valider un acte dont le juge administratif est saisi, afin de prévenir les difficultés qui pourraient naître de son annulation, c'est à la condition de définir strictement la portée de cette validation, eu égard à ses effets sur le contrôle de la juridiction saisie ; qu'une telle validation ne saurait avoir pour effet, sous peine de méconnaître le principe de la séparation des pouvoirs et le droit à un recours juridictionnel effectif, qui découlent de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, d'interdire tout contrôle juridictionnel de l'acte validé quelle que soit l'illégalité invoquée par les requérants »*¹⁵.

De même, à propos d'une validation, en 2006, de décomptes d'heures supplémentaires et de durées de repos compensateurs qui n'indiquait pas le motif précis d'illégalité dont le législateur entendait purger l'acte contesté, le Conseil constitutionnel a jugé que le législateur avait méconnu le principe de la séparation des pouvoirs et le droit à un recours juridictionnel effectif, qui découlent de l'article 16 de la Déclaration de 1789¹⁶.

En règle générale, le législateur se conforme à cette condition comme l'attestent les exemples suivants :

¹¹ Décisions n^o 2010-53 QPC du 14 octobre 2010, *Société Plombinoise de casino*, cons. 4.

¹² Décision n^o 2010-78 QPC du 10 décembre 2010 précitée, cons. 4.

¹³ Décision n^o 2010-100 QPC du 11 février 2011, *M. Alban Salim B. (Concession du Stade de France)*, cons. 4.

¹⁴ Décision n^o 99-422 DC du 21 décembre 1999, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2000*, cons. 63 à 65.

¹⁵ Décision précitée, cons. 64.

¹⁶ Décision n^o 2006-545 DC du 28 décembre 2006, *Loi pour le développement de la participation et de l'actionnariat salarié et portant diverses dispositions d'ordre économique et social*, cons. 36.

– article 101 de la loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques : « VII. Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, sont validés les **contrats** conclus par les communes ou leurs groupements avant le 10 juin 1996 pour la gestion de leurs services publics locaux d'eau et d'assainissement, **dans la mesure où ils seraient contestés** pour un motif tiré de l'absence de caractère exécutoire, à la date de leur signature, de la délibération autorisant cette signature, et sous réserve de la transmission effective de ladite délibération au représentant de l'Etat dans le département au titre de l'article L. 2131-1 du code général des collectivités territoriales » ;

– article 3 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 : « II. Pour ces mêmes ayants droit de l'Agence nationale pour la garantie des droits des mineurs, relevant du statut du mineur, sont validés, sous réserve des décisions ayant définitivement acquis force de la chose jugée, les prélèvements fiscaux et sociaux effectués correspondant aux prestations versées avant l'âge de référence ayant servi de base au calcul du capital dans le cadre des **contrats** de capitalisation des prestations d'avantages en nature conclus jusqu'à la date d'entrée en vigueur de la présente loi, **en tant que leur validité serait contestée** par le moyen tiré de ce que le revenu correspondant n'était pas disponible » ;

– article 16 de la loi n° 2005-357 du 20 avril 2005 relative aux aéroports : « Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, sont validés les actes réglementaires, décisions, accords, **contrats et marchés** pris ou passés par l'établissement public Aéroports de Paris avant le 1^{er} janvier 2003, **en tant qu'ils seraient contestés** par le moyen qu'ils auraient été pris ou conclus sans que leur signataire ait bénéficié d'une délégation régulièrement donnée et publiée » ;

– article 11 de la loi n° 2005-809 du 20 juillet 2005 relative aux concessions d'aménagement : « Sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée, sont validés, **en tant que leur légalité serait contestée** au motif que la désignation de l'aménageur n'a pas été précédée d'une procédure de publicité permettant la présentation de plusieurs offres concurrentes : – 1° Les **concessions** d'aménagement, les **conventions** publiques d'aménagement et les conventions d'aménagement signées avant la publication de la présente loi ; – 2° Les cessions, locations ou concessions d'usage de terrains ainsi que l'ensemble des actes effectués par l'aménageur pour l'exécution de la concession ou de la convention ».

C. – Application à l'espèce

Le législateur a précisément défini et limité la portée de la validation : elle ne portait que « le moyen tiré de ce que ces contrôles auraient été effectués au

moyen d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ou d'un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle de personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France ».

La disposition contestée respecte expressément les décisions de justice ayant force de chose jugée.

Elle n'a ni pour objet ni pour effet d'instituer une sanction fiscale. En conséquence, le premier grief, tiré de l'atteinte à l'article 8 de la Déclaration de 1789, qui proscrit la rétroactivité en matière répressive, n'était pas opérant. Le Conseil constitutionnel considère que le moyen tiré d'une atteinte au principe de non-rétroactivité des sanctions est inopérant lorsque la disposition contestée n'a « *ni pour objet ni pour effet de permettre aux autorités judiciaires compétentes d'infliger des sanctions nouvelles à raison d'agissements antérieurs à la publication de la loi* »¹⁷.

Le contribuable n'a pas été privé des garanties propres à l'ECSFP : remise d'un avis de vérification accompagné d'une charte des droits et obligations du contribuable vérifié, droit d'assistance d'un conseil, dialogue avec l'administration, limitation de la durée du contrôle, poursuite d'un débat contradictoire tout au long du contrôle, obligation pour l'administration d'indiquer dans la proposition de rectification les conséquences financières des redressements et d'informer le contribuable des résultats de la vérification, interdiction de procéder à un nouveau redressement pour la même période et pour le même impôt lorsqu'un ECSFP a été effectué et enfin saisine de la commission départementale en cas de taxation d'office pour défaut de réponse à une demande de justifications à l'issue du contrôle. Ce type de contrôle n'investit l'administration d'aucune prérogative ni d'aucun droit de contrôle qu'elle ne possédait déjà en vertu des autres dispositions du code général des impôts¹⁸.

Quel est le motif d'intérêt général invoqué à l'appui de la mesure de validation ? Il ressort des débats parlementaires relatifs à l'adoption des modifications des dispositions de l'article L. 12 du LPF¹⁹ que le législateur a entendu lutter contre la fraude fiscale ou le risque d'évasion fiscale, en confirmant sur le plan juridique les moyens d'investigation que l'administration fiscale met en œuvre, notamment pour procéder à des contrôles de domiciliation et de revenus de source française. Comme l'a jugé à de nombreuses reprises le Conseil

¹⁷ Décision n° 96-375 DC du 9 avril 1996, *Loi portant diverses mesures d'ordre économique et financier*, cons. 10.

¹⁸ Conseil d'État, 10 juillet 1996 précitée, conclusions de Gilles Bachelier.

¹⁹ Notamment, Assemblée nationale, deuxième séance du 5 décembre 1996, *Journal officiel Débats Assemblée nationale*, 6 décembre 1996, p. 8060-8061 ; Sénat, séance du 18 décembre 1996, *Journal officiel Débats Sénat*, p. 7590-7591.

constitutionnel, la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales constitue un objectif de valeur constitutionnelle²⁰ participant de l'égalité des citoyens devant les charges publiques consacrée par l'article 13 de la Déclaration de 1789. Ainsi, la mise en œuvre de cet objectif de valeur constitutionnelle est constitutive d'un motif d'intérêt général suffisant.

Dans ces conditions, le paragraphe III de l'article 31 de la loi n° 96-1182 du 30 décembre 1996 de finances rectificative pour 1996 a été déclaré conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2011-166 QPC du 23 septembre 2011.

²⁰ Décisions n^{os} 83-164 DC du 29 décembre 1983, *Loi de finances pour 1984*, cons. 27 ; 2010-19/27 QPC du 30 juillet 2010 précitée, cons. 9 ; 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, *Mme Danièle B. (Évaluation du train de vie)*, cons. 6.