



Commentaire

Décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019

Association française des entreprises privées

(Dénonciation obligatoire au procureur de la République de certains faits de fraude fiscale)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 2 juillet 2019 par le Conseil d'État (décision n° 429742 du 1^{er} juillet 2019) d'une question prioritaire de constitutionnalité posée par l'Association française des entreprises privées (AFEP), relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales (LPF), dans sa rédaction résultant de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

Dans sa décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution le premier alinéa et les 1° à 3° du paragraphe I de l'article L. 228 du LPF, dans cette rédaction.

Dans cette affaire, M. François Pillet a estimé devoir s'abstenir de siéger.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

Aux termes de l'article premier du code de procédure pénale (CPP), la mise en mouvement de l'action publique relève en premier lieu de l'initiative du ministère public, mais elle peut aussi être confiée à certaines administrations pour la poursuite des infractions qui lésent les intérêts dont elles ont la charge.

Jusqu'à l'intervention de la loi du 23 octobre 2018 précitée, l'article L. 228 du LPF, tel qu'interprété par la jurisprudence constante de la Cour de cassation, attribuait à l'administration fiscale un pouvoir discrétionnaire concernant l'initiative des poursuites pour fraude fiscale qui, sans aller jusqu'à lui réserver la décision de mise en mouvement de l'action publique, subordonnait celle-ci au dépôt d'une plainte de sa part. Depuis 1977, le pouvoir d'initiative ainsi accordé à l'administration fiscale était toutefois conditionné à l'avis conforme de la commission des infractions fiscales (CIF). Cette double exigence préalable à l'engagement des poursuites, sur laquelle il convient de revenir brièvement (1), est communément connue sous l'expression de « *verrou de Bercy* ».

L'article 36 de la loi du 23 octobre 2018 a apporté plusieurs modifications au dispositif spécifique prévu à l'article L. 228 du LPF, dont la plus importante – qui faisait seule l'objet de la QPC – tient à la mise en place d'un mécanisme de dénonciation obligatoire au parquet, sans avis préalable de la CIF, des faits les plus graves de fraude fiscale (2).

1. – Le dispositif préalable aux poursuites pour fraude fiscale jusqu'à la réforme de 2018

* Le « *verrou de Bercy* » puise ses racines dans le privilège reconnu dès la Révolution à la régie des contributions indirectes concernant l'engagement des poursuites pénales pour les infractions à la législation spécifique à ces impositions. Cette prérogative, interprétée par la Cour de cassation comme excluant toute mise en mouvement de l'action publique par le parquet, fut ensuite étendue par le législateur, mais sous une forme infléchie, pour la répression du délit général de fraude fiscale. La loi du 25 juin 1920¹ accorda en effet à l'administration fiscale la faculté de demander l'engagement des poursuites, mais non celle de les exercer. En présence de faits de cette nature², l'article 112 de cette loi prévoyait uniquement que « Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté ».

Le ministère public, auquel il revient normalement d'être informé par toutes les autorités administratives de la commission d'infractions pénales et d'apprécier s'il est opportun d'en poursuivre les auteurs (articles 40 et 40-1 du CPP), ne pouvait donc engager des poursuites pour fraude fiscale sans l'initiative préalable de l'administration, formalisée par un dépôt de plainte³. Cette prérogative restrictive du libre exercice des poursuites par le parquet⁴ était justifiée par la volonté du législateur d'assurer une plus grande efficacité répressive dans la lutte contre la fraude fiscale, partant de l'idée que les services fiscaux sont les plus à même de détecter ce type de comportements et de distinguer ceux à l'égard

¹ Loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales.

² Le délit de fraude fiscale est prévu à l'article 1741 du code général des impôts (CGI) depuis le décret n° 65-1060 du 3 décembre 1965.

³ Les plaintes sont déposées par le service chargé de l'assiette, du recouvrement et désormais aussi du contrôle de l'impôt (article L. 229 du LPF).

⁴ Une telle prérogative n'est toutefois pas l'apanage de l'administration fiscale. Des prérogatives comparables ont été prévues en faveur d'autres administrations, comme le ministre de l'économie et des finances pour la poursuite des infractions cambiaires (article 458 du code des douanes), mais aussi des particuliers en présence de certains délits portant atteinte à des intérêts privés, tels que la diffamation envers un particulier (article 48 de la loi du 29 juillet 1881 sur la liberté de la presse) ou l'atteinte à l'intimité de la vie privée (article 226-1 du code pénal).

desquels l'application de sanctions administratives, dont le prononcé relève de leur compétence exclusive⁵, doit se doubler d'une répression pénale.

* La loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977⁶ a atténué pour la première fois le pouvoir d'initiative de l'administration fiscale en subordonnant toute plainte « *tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre* »⁷ à l'**avis conforme d'une autorité administrative indépendante (AAI)**⁸ **créée spécialement à cet effet : la CIF**. Cette commission, initialement composée, sous la présidence d'un conseiller d'État, de plusieurs autres conseillers d'État et de conseillers maîtres à la Cour de comptes⁹, a été chargée d'examiner les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé des finances (de nos jours, le ministre chargé du budget) et d'apprécier l'opportunité d'en autoriser la transmission au procureur de la République au terme d'un avis liant le ministre. L'avis conforme de la CIF a en effet été requis à peine d'irrecevabilité de la plainte du ministre chargé du budget (ancien premier alinéa de l'article L. 228 du LPF), limitant ainsi le pouvoir discrétionnaire dont ce dernier disposait jusque-là dans l'initiative des poursuites pénales pour fraude fiscale.

Face à la crainte d'abus dans l'exercice ou la menace de poursuites à l'initiative de l'administration¹⁰, la création de la CIF répondait, selon les termes employés dans un rapport, à un double objectif : « *apporter aux contribuables sous le coup d'un projet de plainte pénale, la garantie d'un examen individualisé et impartial de leur situation par un organe administratif qui est indépendant, à la fois, de l'administration et de l'autorité judiciaire, et filtrer, parmi les dossiers dont elle est saisie, ceux justifiant effectivement des poursuites pénales au-delà des* »

⁵ Pour rappel, l'administration fiscale dispose d'un pouvoir de sanction lui permettant de prononcer, sous le contrôle du juge de l'impôt, des intérêts de retard, des majorations de droit ou pénalités ainsi que des amendes fiscales.

⁶ Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

⁷ Ce qui recouvre, outre les comportements constitutifs du délit général de fraude fiscale prévu à l'article 1741 du CGI, d'autres comportements voisins tels que le délit d'omission d'écritures ou de passation d'écritures inexactes ou fictives au livre journal ou au livre d'inventaire (article 1743 du CGI), le délit d'organisation de fausse comptabilité par un professionnel (article 1772, 1, 1° du CGI) et le délit de production de pièces fausses ou inexactes en vue d'obtenir le bénéfice d'un dégrèvement en matière d'impôt direct (article 1772, 1, 4° du CGI).

⁸ La loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 portant statut général des autorités administratives indépendantes et des autorités publiques indépendantes n'a cependant pas reconnu à la CIF la qualité d'AAI.

⁹ La composition de la CIF a été élargie à des magistrats honoraires à la Cour de cassation ainsi qu'à quatre personnalités extérieures désignées par les présidents de l'Assemblée nationale et du Sénat, pour un nombre total de vingt-huit membres désormais (article 1741 A du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013).

¹⁰ Les travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1977 traduisent la suspicion d'arbitraire que nourrissait le législateur à l'égard de l'administration dans sa sélection des dossiers objets d'une plainte.

sanctions administratives pécuniaires déjà encourues par les contribuables concernés »¹¹.

La CIF n'ayant pas été dotée d'un pouvoir d'auto-saisine, elle n'intervient que lorsqu'elle est saisie d'un projet de plainte, le plus souvent à l'issue des opérations de contrôle menées par l'administration. Elle rend alors ses avis *in rem*, c'est-à-dire sur la base des faits qui lui sont soumis, et non sur la situation des personnes désignées comme ayant concouru à leur réalisation (saisine *in personam*). Le législateur n'ayant pas fixé de critères pour l'émission d'un avis favorable au dépôt d'une plainte, la CIF indique dans ses rapports annuels qu'elle prend en compte, « *dans l'examen des dossiers qui lui sont soumis, le quantum de la fraude, le caractère délictueux marqué des procédés mis en œuvre et l'intention frauduleuse révélée par les agissements du contribuable* »¹². Elle s'assure ainsi que la plainte envisagée par l'administration soit objectivement justifiée à la fois, au regard de la matérialité de la fraude, de l'établissement de son caractère intentionnel et des circonstances de l'affaire¹³.

Si l'avis conforme de la CIF conditionne la recevabilité de la plainte de l'administration fiscale, il faut néanmoins insister sur le fait qu'**il ne lie pas pour autant le ministère public quant à l'engagement des poursuites pénales**. Celui-ci conserve donc le droit de ne pas poursuivre, même si la pratique montre qu'il donne quasi-systématiquement suite aux avis de la CIF, généralement en saisissant le tribunal correctionnel selon la procédure de la citation directe.

2. – Les modifications apportées par la loi du 23 octobre 2018

En dépit de la limitation apportée au pouvoir discrétionnaire de l'administration par l'entremise de la CIF, le « *verrou de Bercy* » a fait l'objet de critiques récurrentes de la part de certains responsables politiques et de la doctrine¹⁴, qui lui reprochaient de compromettre l'efficacité de la répression en laissant toujours au ministre du budget la faculté d'empêcher l'engagement d'une procédure pénale. Dans un référé du 1^{er} août 2013¹⁵, la Cour des comptes avait également recommandé au Premier ministre de donner au ministère public les moyens de poursuivre de lui-même les faits de fraude fiscale internationale les plus graves afin de compléter la possibilité trop restreinte dont il disposait de poursuivre les faits de fraude fiscale sur le terrain du délit de blanchiment¹⁶.

¹¹ CIF, *Rapport annuel à l'attention du Gouvernement et du Parlement*, 2017, p. 4.

¹² Voir en dernier lieu le *Rapport annuel à l'attention du Gouvernement et du Parlement*, 2018, p. 7.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ Voir notamment Chantal Cutajar, « L'impérative nécessité d'abolir le "verrou de Bercy" », *JCP G* 2018, 98, et Stéphane Detraz, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du "verrou de Bercy" », *Revue de droit pénal*, 2018, dossier 10.

¹⁵ Cour des comptes, référé n° 67603 du 1^{er} août 2013.

¹⁶ Cette possibilité d'agir sans plainte préalable de l'administration a été admise par la Cour de cassation dans l'arrêt *Talmon* du 20 février 2008 (Cass., crim., 20 février 2008, n° 07-82.977, *Bull. crim.* n° 43).

Après plusieurs tentatives parlementaires de suppression du « *verrou de Bercy* », à l'occasion notamment des travaux préparatoires à la loi du 6 décembre 2013, il est revenu à la loi du 23 octobre 2018 de réformer le dispositif prévu à l'article L. 228 du LPF en imposant à l'administration de dénoncer au ministère public les faits de fraude fiscale les plus graves.

Cette modification n'avait pas été prévue initialement par le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude. Elle a été introduite lors de sa première lecture par le Sénat, à l'initiative de M. Albéric de Montgolfier qui, dans son rapport fait au nom de la commission des finances, a proposé un amendement visant à supprimer le « *verrou de Bercy* » et à prévoir que l'administration déposerait obligatoirement une plainte pour fraude fiscale lorsque des conditions liées au montant et à la gravité de la fraude seraient réunies¹⁷. Déplorant l'insuffisance des poursuites correctionnelles engagées pour fraude fiscale, le rapport faisait notamment valoir que « *La mise en œuvre de poursuites pénales s'impose d'abord par un principe d'égalité entre les contribuables qui résulte de l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme de 1789. Les affaires dans lesquelles des contribuables mettent en œuvre des manœuvres tendant, de manière caractérisée, à éviter la participation aux charges publiques devraient, en fonction du caractère de gravité de leurs agissements, faire l'objet d'une action publique* »¹⁸.

L'intervention du législateur a donc été animée par la volonté de renforcer la réponse pénale à l'égard des cas les plus graves de fraude fiscale en substituant au pouvoir discrétionnaire de l'administration « des critères transparents qui entraînent obligatoirement un dépôt de plainte pour fraude fiscale par l'administration »¹⁹. Les critères retenus, qui sont présentés plus bas, ont, semble-t-il, été inspirés par l'une des réserves d'interprétation formulées par le Conseil constitutionnel pour admettre le cumul de procédures administrative et pénale pour fraude fiscale dans ses décisions n^{os} 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016. Le Conseil avait alors affirmé que « *Le principe de nécessité des délits et des peines ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions. Ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des*

¹⁷ Rapport n^o 602 (Sénat – 2017-2018) de M. Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, du 27 juin 2018.

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ Amendement n^o COM-62 présenté par M. de Montgolfier le 26 juin 2018.

agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention »²⁰.

Le champ d'application du dispositif proposé à l'article 13 (devenu 36) du projet de loi de lutte contre la fraude a été affiné au cours des travaux parlementaires et sa mise en œuvre facilitée à l'égard des personnes investies d'un mandat électif ou de certaines fonctions les soumettant aux obligations déclaratives auprès de la Haute Autorité pour la transparence de la vie publique (HATVP).

Si l'article 36 de loi du 23 octobre 2018 a ainsi conduit à « desserrer » le « *verrou de Bercy* » en présence des faits de fraude fiscale les plus graves, il n'a pas pour autant rompu avec le système originel, qu'il a maintenu à l'égard des autres affaires.

Désormais, il convient en effet de distinguer, suivant la restructuration en deux paragraphes de l'article L. 228 du LPF, deux mécanismes préalables à l'engagement des poursuites pour fraude fiscale :

– d'une part, un mécanisme de transmission obligatoire au parquet, sous forme de dénonciation, sans avis préalable de la CIF, des affaires ayant conduit l'administration à appliquer des pénalités fiscales importantes sur des droits dont le montant est supérieur à un seuil variant en fonction de la qualité du contribuable mis en cause (a) ;

– d'autre part, un mécanisme de transmission facultative des autres affaires reprenant, à quelques exceptions près, les caractéristiques du « *verrou de Bercy* » (b).

a. – L'introduction d'un mécanisme de transmission obligatoire au parquet des cas les plus graves de fraude fiscale

Le paragraphe I de l'article L. 228 du LPF est le plus innovant en ce qu'il impose désormais à l'administration de dénoncer au procureur de la République les faits ayant conduit à l'application d'importantes pénalités fiscales sur des droits rappelés supérieurs à un seuil fixé par le législateur, à l'issue des procédures de contrôle que l'administration exerce en vertu de l'article L. 10 du même code²¹.

Deux critères cumulatifs conditionnent l'application de ce dispositif :

²⁰ Décisions n^{os} 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. 21, et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C. (Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale)*, paragr. 21.

²¹ Ainsi de la procédure contradictoire, de la vérification ou de l'examen de comptabilité ou encore de l'imposition d'office.

– le premier tient au montant des droits rappelés et se traduit de manière générale par un seuil de 100 000 euros au-delà duquel l’administration est tenue de procéder à la dénonciation (si le second critère est rempli) ;

– le second est relatif à la nature des agissements en cause. Trois séries d’infractions fiscales sont visées par le paragraphe I de l’article L. 228 du LPF, sous réserve qu’elles aient donné lieu à l’application des pénalités correspondantes :

1°) l’opposition à contrôle fiscal, passible d’une **majoration de 100 %** prévue à l’article 1732 du CGI ;

2°) la découverte d’une activité occulte faisant suite à une omission déclarative (au sens du c du 1 de l’article 1728 du CGI), l’abus de droit ou les manœuvres frauduleuses constatés au titre d’une insuffisance de déclaration (b et c de l’article 1729 du CGI), la rectification à raison du défaut de déclaration d’avoirs financiers détenus à l’étranger (I de l’article 1729-0 A du CGI) et la taxation forfaitaire à partir des éléments du train de vie en lien avec des trafics illicites (dernier alinéa de l’article 1758 du CGI), tous passibles d’une **majoration de 80 %** ;

3°) le défaut de déclaration dans les trente jours suivant la réception d’une mise en demeure (b du 1 de l’article 1728 du CGI), le manquement délibéré et l’abus de droit, lorsque le contribuable n’a pas eu l’initiative principale dudit abus ou n’en a pas été le principal bénéficiaire (a et b de l’article 1729 du CGI), passibles quant à eux d’une **majoration de 40 %**, **sous réserve** que le contribuable ait déjà fait l’objet, au cours des six années civiles précédant l’application d’une telle pénalité, de l’une des différentes majorations précitées à la suite d’un contrôle (condition de réitération) ou d’une plainte de l’administration (laquelle doit avoir porté sur un délit de fraude fiscale²²).

À l’initiative du Gouvernement, ces deux critères ont été assouplis à l’égard des contribuables soumis, en raison d’un mandat électif ou de leurs fonctions, à des obligations déclaratives auprès de la HATVP en application de l’article L.O. 135-1 du code électoral et des articles 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique²³. Le quatrième alinéa du paragraphe I de l’article L. 228 du LPF abaisse en effet le seuil des droits fraudés à 50 000 euros (au lieu de 100 000 euros) et met à la charge de

²² BOI-CF-INF-40-10-10-15-20190627, § 110.

²³ Sont principalement concernés les députés et sénateurs, les parlementaires européens, les personnes titulaires d’un mandat exécutif local, les membres du Gouvernement et leurs collaborateurs, les personnes exerçant un emploi ou des fonctions à la décision du Gouvernement et pour lesquels elles ont été nommées en conseil des ministres.

l'administration un devoir de dénonciation dès lors que « *des majorations de 40 %, 80 % ou 100 %* » ont été appliquées à leur rencontre – sans qu'il soit donc exigé qu'elles correspondent à celles limitativement prévues aux 1° à 3° du paragraphe I²⁴, ni que le contribuable se trouve dans une situation de réitération en cas d'application des majorations de 40 %.

L'application des majorations s'apprécie au stade de la mise en recouvrement ou, en cas de transaction conclue avec l'administration, à la date des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable dans le cadre des procédures de rectification contradictoire et d'imposition d'office respectivement prévues aux articles L. 57 et L. 76 du LPF²⁵.

Le sixième alinéa de l'article L. 228 du LPF ajoute que l'action publique est exercée sans plainte préalable de l'administration lorsqu'elle dénonce des faits visés au titre du paragraphe I. Si le dépôt d'une telle plainte présente un intérêt secondaire dans cette situation²⁶, cette précision tend surtout à confirmer que l'avis conforme de la CIF n'est pas requis à partir du moment où l'administration est face à des faits répondant aux critères de transmission automatique au ministère public.

Le dernier alinéa du paragraphe I de l'article L. 228 du LPF exclut, en revanche, le devoir de dénonciation lorsque le contribuable a déposé spontanément une déclaration rectificative.

Il convient, pour finir, d'insister sur le fait que si le dispositif introduit par la loi du 23 octobre 2018 ne laisse aucune marge de manœuvre à l'administration vis-à-vis du devoir de transmission²⁷, il ne remet pas en cause la faculté dont dispose le procureur de la République d'apprécier librement l'opportunité des poursuites²⁸.

²⁴ En ce sens, Ludovic Ayrault, « Le "verrou de Bercy" après la loi du 23 octobre 2018. Chronique de droit public financier », *Revue française de droit administratif*, nov.-déc. 2018, spéc. p. 1189.

²⁵ Article L. 228, al. 6, du LPF. Précisons à cet égard que l'article 35 de la loi du 23 octobre 2018 a supprimé l'interdiction faite à l'administration de transiger lorsqu'elle envisage de mettre en mouvement l'action publique pour les infractions mentionnées au code général des impôts, de sorte qu'elle a désormais la possibilité de conclure une transaction avec un contribuable, y compris en cas de poursuites pénales.

²⁶ L'article L. 232 du LPF donne à l'administration la possibilité de se constituer partie civile en cas d'ouverture d'une information judiciaire faisant suite à un dépôt de plainte de sa part, même si cette action ne peut lui permettre d'obtenir des dommages-intérêts.

²⁷ Le législateur ayant renoncé à lui accorder la possibilité de faire part au parquet de ses réserves (en opportunité) lorsqu'elle considère que la voie pénale n'est pas appropriée pour certains dossiers remplissant ces critères.

²⁸ L'article L. 228 C du LPF, créé par la loi du 23 octobre 2018, lui donne même désormais la possibilité d'étendre, de sa propre initiative, les poursuites concernant le même contribuable en cas de découverte de faits de fraude fiscale portant sur des impôts et une période autres que ceux couverts par la plainte initiale.

b. – Le maintien d’un mécanisme de transmission facultative pour les autres cas de fraude fiscale

Le paragraphe II de l’article L. 228 du LPF maintient le « *verrou de Bercy* », c’est-à-dire la faculté pour l’administration de déposer plainte, sur avis conforme de la CIF, pour les faits qui ne répondent pas aux critères de transmission obligatoire au ministère public.

Il en va notamment ainsi :

- des dossiers dans lesquels le montant des droits éludés est inférieur à 100 000 euros, quand bien même ils auraient donné lieu à l’application des majorations prévues aux 1^o à 3^o du paragraphe I de l’article L. 228²⁹ ;
- des dossiers portant sur des droits fraudés pour un montant supérieur à 100 000 euros ayant justifié l’application de majorations de 40 %, sans que la condition de réitération ne soit remplie.

Dans ces hypothèses, l’administration recouvre donc son pouvoir d’appréciation de l’opportunité de déposer plainte ou non en sus des pénalités appliquées au contribuable.

Si la CIF a également, en principe, vocation à continuer à jouer son rôle de filtrage des dossiers soumis à son examen, son avis n’est, en revanche, plus requis lorsqu’il existe des présomptions caractérisées qu’une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves résultant de manœuvres destinées à « *égarer l’administration* »³⁰. De telles manœuvres correspondent aux circonstances aggravantes du délit de fraude fiscale³¹, qui autorisent la mise en œuvre d’une procédure judiciaire d’enquête fiscale³² et justifiaient jusqu’alors seulement que le contribuable ne soit pas informé de la saisine et de l’avis de la CIF.

Dans une autre mesure, le dernier alinéa du paragraphe II de l’article L. 228 du LPF investit la CIF d’une nouvelle compétence consultative à l’égard des décisions de publication des sanctions administratives que l’administration peut prendre à l’encontre de personnes morales, à raison de manquements caractérisés

²⁹ Le *Bulletin officiel des finances publiques-impôts* précise qu’en cas de rappels d’impôt de nature différente (impôt sur les sociétés et taxe sur la valeur ajoutée par exemple) issus d’un même contrôle, les droits rappelés pénalisés sont cumulés pour apprécier le seuil de 100 000 euros (BOI-CF-INF-40-10-10-15-20190627, § 30). Il ajoute que l’ensemble des droits doit avoir fait l’objet des majorations et qu’en présence de majorations de nature différente, l’appréciation du seuil s’effectue toutes majorations cumulées (§ 60-70).

³⁰ Suivant les mots du 5^o du paragraphe II de l’article L. 228 du LPF.

³¹ Article 1741, 1^o à 5^o, du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n^o 2013-1117 du 6 décembre 2013.

³² Article 28-2 du CPP.

par un montant minimum de droits fraudés de 50 000 euros et par le recours à des manœuvres frauduleuses (sous réserve que ces manquements n'aient pas déjà fait l'objet d'un dépôt de plainte pour fraude fiscale).

B. – Origine de la QPC et question posée

Par un mémoire du 12 avril 2019, l'Association française des entreprises privées (AFEP) avait saisi le Conseil d'État d'un recours pour excès de pouvoir contre la circulaire du 7 mars 2019 du ministre de l'action et des comptes publics et de la garde des sceaux, ministre de la justice, relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la justice en matière de lutte contre la fraude fiscale.

À l'occasion de ce recours, elle avait soulevé une QPC mettant en cause la conformité de l'article L. 228 du LPF aux principes d'égalité devant la loi et de personnalité des peines.

Par la décision précitée du 1^{er} juillet 2019, le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel cette QPC au motif que *« le moyen tiré de ce qu'elles [ces dispositions] porteraient atteinte au principe d'égalité devant la loi, énoncé à l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, soulève une question qui peut être regardée comme présentant un caractère sérieux »*.

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

L'association requérante reprochait à plusieurs titres à l'article L. 228 du livre des procédures fiscales d'instaurer des différences de traitement inconstitutionnelles. En premier lieu, elle considérait injustifiée la distinction établie entre les contribuables pour lesquels l'administration est tenue de dénoncer au procureur de la République des faits susceptibles de caractériser le délit de fraude fiscale et les autres contribuables. En deuxième lieu, elle soutenait que, dès lors que cette dénonciation, qui ne requiert pas l'avis conforme de la CIF, dépend de l'application par l'administration de certaines pénalités fiscales, ces dispositions subordonnaient le bénéfice de la garantie que constitue cet avis à l'appréciation discrétionnaire de l'administration. En troisième lieu, elle estimait qu'en retenant également, comme critère de dénonciation obligatoire, le montant des droits éludés, ces dispositions établissaient une différence de traitement injustifiée entre les sociétés bénéficiaires et déficitaires. En dernier lieu, une autre différence de traitement inconstitutionnelle était alléguée entre les sociétés contribuables ayant fait l'objet d'une majoration de 40 % en situation de réitération, selon qu'elles appartiennent ou non à un groupe fiscalement intégré. Il en résultait, selon l'association requérante, une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant la procédure pénale. Par ailleurs, elle dénonçait une méconnaissance du

principe de personnalité des peines.

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait uniquement sur le premier alinéa et les 1^o à 3^o du paragraphe I de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales (paragr. 3).

1. – La jurisprudence constitutionnelle

* Le Conseil constitutionnel avait déjà été amené à se prononcer sur le « *verrou de Bercy* » à la suite d'une QPC portant sur l'article 1^{er} de la loi n^o 77-1453 du 29 décembre 1977. C'est l'impossibilité pour le parquet d'exercer l'action publique, en raison du monopole d'initiative confié à l'administration, qui était principalement en cause. Dans sa décision n^o 2016-555 QPC du 22 juillet 2016³³, le Conseil a jugé que le pouvoir accordé à l'administration d'empêcher la mise en mouvement de l'action publique en vertu du dispositif prévu au premier alinéa de l'article L. 228 du LPF dont il était saisi dans sa rédaction résultant de la loi n^o 2009-1674 du 30 décembre 2009, était conforme à la Constitution, en particulier au regard du principe d'indépendance de l'autorité judiciaire.

* En l'espèce, la partie requérante contestait les dispositions en cause essentiellement au regard des principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant la procédure pénale.

– L'égalité devant la loi

Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *La loi ... doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »³⁴.

Sur ce fondement, le Conseil veille, de manière générale, à ce que les différences de traitement opérées par la loi soient tout à la fois justifiées par une raison suffisante – qu'elle procède d'une différence de situation ou d'un motif d'intérêt général – et en adéquation avec l'objet de la loi. Encore faut-il, toutefois, qu'une différence de traitement soit effectivement établie, sans quoi le Conseil

³³ Décision n^o 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, *M. Karim B. (Subordination de la mise en mouvement de l'action publique en matière d'infractions fiscales à une plainte de l'administration)*.

³⁴ Voir, par exemple, récemment, la décision n^o 2018-753 QPC du 14 décembre 2018, *M. Jean-Guilhem G. (Attribution de la majoration de quotient familial pour enfant mineur en résidence alternée)*, paragr. 6.

constitutionnel ne juge pas utile d'opérer un contrôle plus poussé du respect du principe d'égalité.

C'est en raison de l'absence d'une telle différence que le Conseil a jugé, dans sa décision n° 2016-555 QPC précitée, que les dispositions de l'article L. 228 du LPF subordonnant la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte par l'administration ne méconnaissaient pas le principe d'égalité. Certaines parties intervenantes soutenaient que ces dispositions portaient atteinte au principe d'égalité devant la loi, dès lors que l'administration avait le pouvoir de choisir de manière discrétionnaire les dossiers dont elle saisit la CIF en vue de porter plainte. Le Conseil constitutionnel a rejeté ce grief, après avoir considéré que « *les dispositions contestées n'instituent, par elles-mêmes, aucune différence de traitement entre les auteurs présumés d'infractions contre lesquels l'administration dépose plainte et ne méconnaissent donc pas le principe d'égalité devant la loi* »³⁵.

Dans certains cas, le Conseil ajoute, suivant sa jurisprudence constante, que le principe d'égalité n'oblige pas le législateur à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes. Dans sa décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, il a par exemple rejeté toute atteinte au principe d'égalité devant la loi par les dispositions du paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du code général des impôts sanctionnant d'une amende la méconnaissance des obligations déclaratives posées par l'article 1649 AB pour les trusts ouverts, utilisés ou clos à l'étranger, dès lors que les dispositions contestées sanctionnaient « *de la même manière le seul non respect des obligations déclaratives précédemment mentionnées, qu'un impôt ait été éludé ou non. Elles n'instituent donc aucune différence de traitement* »³⁶.

– L'égalité devant la procédure pénale

Lorsqu'est invoquée la violation de l'égalité au regard de règles de procédure pénale, le Conseil constitutionnel juge, depuis 1981, qu'« *il est loisible au législateur de prévoir des règles de procédure pénale différentes selon les faits, les situations et les personnes auxquelles elles s'appliquent, pourvu que les différences ne procèdent pas de discriminations injustifiées et que soient assurées des garanties égales aux justiciables* »³⁷. Dans le dernier état de sa formulation de principe, le Conseil juge que, « *s'il est loisible au législateur, compétent pour fixer les règles de la procédure pénale en vertu de l'article 34*

³⁵ Décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016 précitée, paragr. 8.

³⁶ Décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, *Mme Michelle Theresa B. (Amende pour défaut de déclaration de trust)*, paragr. 15.

³⁷ Décision n° 80-127 DC du 20 janvier 1981, *Loi renforçant la sécurité et protégeant la liberté des personnes*, cons. 31.

de la Constitution, de prévoir des règles de procédure différentes selon les faits, les situations et les personnes auxquelles elles s'appliquent, c'est à la condition que ces différences ne procèdent pas de distinctions injustifiées et que soient assurées aux justiciables des garanties égales »³⁸.

Comme l'indique la formulation de principe, le contrôle ainsi exercé est plus approfondi que le contrôle exercé en matière d'égalité devant la loi puisqu'il se fonde non seulement sur l'existence d'une différence de situation, mais qu'il appelle un contrôle de la justification de la différence de traitement et un constat de l'existence de garanties égales pour les justiciables. En ce sens, et cela est cohérent avec les règles qu'il s'agit de contrôler, le respect de l'égalité devant la procédure pénale repose sur les mêmes critères que le respect de l'égalité devant la justice³⁹.

C'est dans le cadre de ce contrôle que le Conseil constitutionnel a, en QPC, examiné les dispositions du code de procédure pénale relatives à l'absence de motivation des arrêts de cour d'assises⁴⁰, celles distinguant, en matière d'enregistrement des gardes à vue et des interrogatoires du juge d'instruction, les personnes suspectées de crimes selon que les faits relevaient ou non de la criminalité organisée⁴¹ ou encore celles permettant aux services de police, sur réquisitions du procureur de la République, de contrôler l'identité et, le cas échéant, le titre de séjour de toute personne, quel que soit son comportement⁴².

2. – L'application en l'espèce

La QPC objet du présent commentaire s'inscrivait dans un paysage familier du Conseil constitutionnel du fait de sa filiation évidente avec la décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016 par laquelle il avait été amené à valider le principe même du monopole de dépôt de plainte de l'administration pour la poursuite du délit de fraude fiscale, emblématique du « *verrou de Bercy* ».

L'enjeu soulevé par les dispositions en cause se distinguait néanmoins nettement de celui de la précédente affaire, dès lors que le Conseil n'était en réalité saisi, ainsi qu'il l'a jugé en restreignant le champ de la QPC (*cf. supra*), que d'une partie du nouveau mécanisme introduit au paragraphe I de l'article L. 228 du LPF.

³⁸ Décision n° 2014-446 QPC du 29 janvier 2015, *M. Maxime T. (Détenition provisoire - examen par la chambre de l'instruction de renvoi)*, cons. 10.

³⁹ Sur le principe d'égalité devant la justice, voir par exemple, récemment, la décision n° 2019-801 QPC du 20 septembre 2019, *M. Jean-Claude F. (Notes d'audience établies par le greffier lors des débats devant le tribunal correctionnel)*, paragr. 8.

⁴⁰ Décision n° 2011-113/115 QPC du 1^{er} avril 2011, *M. Xavier P. et autre (Motivation des arrêts d'assises)*, cons. 9.

⁴¹ Décision n° 2012-228/229 QPC du 6 avril 2012, *M. Kiril Z. (Enregistrement audiovisuel des interrogatoires et des confrontations des personnes mises en cause en matière criminelle)*, cons. 6 à 9.

⁴² Décision n° 2016-606/607 QPC du 24 janvier 2017, *M. Ahmed M. et autre (Contrôles d'identité sur réquisitions du procureur de la République)*, paragr. 25 et 26.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a tout d'abord choisi de fonder son contrôle sur le principe d'égalité devant la procédure pénale. Le choix de cette norme de référence se justifiait, en l'occurrence, par l'objet des dispositions contestées, dont le propre est de renforcer la capacité du procureur de la République à engager des poursuites en mettant à la charge de l'administration un devoir spécial de dénonciation des faits les plus graves de fraude fiscale.

Le Conseil a saisi cette occasion pour faire évoluer sa formulation de principe en matière d'égalité devant la procédure pénale, en introduisant la référence à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 à la suite de l'article 6 de cette déclaration :

« Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi "doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse". Son article 16 dispose : "Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution". S'il est loisible au législateur, compétent pour fixer les règles de la procédure pénale en vertu de l'article 34 de la Constitution, de prévoir des règles de procédure différentes selon les faits, les situations et les personnes auxquelles elles s'appliquent, c'est à la condition que ces différences ne procèdent pas de distinctions injustifiées et que soient assurées aux justiciables des garanties égales » (paragr. 4).

Par cet ajout, il a entendu énoncer explicitement que le contrôle qu'il opère en matière d'égalité devant la procédure pénale ne se différencie pas, en substance, de celui qu'il effectue en matière d'égalité devant la justice sur le fondement de la combinaison des articles 6 et 16 de la Déclaration de 1789. Dans un cas comme dans l'autre, le Conseil constitutionnel apprécie le respect de l'égalité à l'aune des exigences découlant de la garantie des droits requise par l'article 16.

Après avoir rappelé que les dispositions contestées avaient pour objet d'imposer à l'administration de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle et qui l'ont conduite à appliquer, sur des droits d'un certain montant, une pénalité fiscale (paragr. 5), le Conseil a répondu aux différentes critiques émises par l'association requérante en appréciant la constitutionnalité du mécanisme de dénonciation mis à la charge de l'administration, tant au regard des critères retenus à cet effet qu'au regard des conséquences de leur mise en œuvre.

* S'agissant, en premier lieu, du choix des critères de dénonciation obligatoire, le Conseil constitutionnel a observé qu'« *en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu soumettre systématiquement au procureur de la République,*

aux fins de poursuites pénales, les faits de fraude fiscale les plus graves dont a connaissance l'administration » (paragr. 6). Puis, s'attachant aux critères retenus pour identifier ces faits et les soumettre en conséquence au devoir de dénonciation, il a jugé que le seuil de 100 000 euros au-delà duquel les droits éludés justifient cette dénonciation ainsi que les cas de pénalités visés par le législateur constituaient des critères objectifs et rationnels, en lien avec le but poursuivi par ce dernier (même paragr.). Ce faisant, le Conseil a considéré que la différence de traitement résultant, pour les contribuables mis en cause pour de tels faits, de l'instauration d'un mécanisme de dénonciation obligatoire était cohérente avec l'objectif visé et, donc, justifiée.

* En deuxième lieu, le Conseil constitutionnel a souligné que « *l'administration est soumise, pour l'application des pénalités fiscales correspondant aux agissements précités, au respect des principes de légalité et d'égalité* » (paragr. 7). Le renvoi à ces principes applicables en matière fiscale fait partiellement écho à la décision n° 2016-555 QPC précitée, dans laquelle le Conseil avait déjà affirmé, à propos de la compétence reconnue à l'administration pour déposer plainte en cas de fraude fiscale, qu'elle devait être exercée « *dans le respect d'une politique pénale déterminée par le Gouvernement conformément à l'article 20 de la Constitution et dans le respect du principe d'égalité* »⁴³.

La mobilisation des principes de légalité et d'égalité se justifiait ici pour rappeler que, contrairement à ce que soutenait l'association requérante pour convaincre de l'insuffisance des critères de dénonciation obligatoire pour pallier tout pouvoir discrétionnaire de l'administration, celle-ci demeure, en tout état de cause, en principe tenue, en vertu du principe d'égalité, de traiter de façon identique des contribuables ayant commis les mêmes infractions dès lors qu'ils sont dans la même situation.

Le principe de légalité s'impose également à l'administration dans l'application des pénalités fiscales, étant précisé qu'elle agit toujours sous le contrôle du juge de l'impôt qui exerce un plein contrôle sur les faits sanctionnés et la qualification retenue.

* Le Conseil constitutionnel a examiné, en dernier lieu, les arguments de l'association requérante visant à dénoncer les ruptures d'égalité résultant, d'une part, de la différence de traitement opérée par les dispositions contestées entre les sociétés bénéficiaires et déficitaires et, d'autre part, de la distinction faite entre les sociétés contribuables ayant fait l'objet d'une majoration de 40 % en situation de réitération, selon qu'elles appartiennent ou non à un groupe fiscalement intégré.

⁴³ Décision n° 2016-555 QPC précitée, paragr. 14.

En réponse à la première critique, il a observé que « *les sociétés contribuable dont le résultat apparaît bénéficiaire ne sont pas dans la même situation que celles déficitaires dont les manquements ne causent pas de préjudice financier au Trésor public* » (paragr. 8). À la différence des sociétés bénéficiaires, dont les manquements portent nécessairement atteinte aux intérêts du Trésor public – quoique dans des proportions variables, les sociétés déficitaires ne peuvent, par définition, pas remplir le critère de 100 000 euros de droits éludés. Le Conseil en a déduit que le choix du législateur de ne pas soumettre ces sociétés à la même procédure de dénonciation obligatoire se justifiait donc par le fait que « *ces manquements n'entrent pas dans les catégories retenues par le législateur pour définir les cas de fraude fiscale les plus graves appelant une transmission automatique au parquet* » (même paragr.). Si l'administration n'est pas tenue par un devoir de dénonciation des faits reprochés à une société déficitaire, cela ne l'empêche toutefois pas d'envisager un dépôt de plainte pour fraude fiscale après avis conforme de la commission des infractions fiscales.

En réponse à la seconde critique, le Conseil a jugé que la condition de « réitération » ne pénalisait pas non plus les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, faute pour les dispositions contestées d'instituer une quelconque différence de traitement avec les autres sociétés. Tenant compte des règles propres au mécanisme de l'intégration fiscale – en application duquel la société mère est seule redevable de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble du groupe, l'impôt étant calculé en additionnant les résultats de chaque société de ce groupe –, il a affirmé que « *le caractère réitéré des manquements des contribuables faisant l'objet d'une majoration de 40 % pour certaines omissions ou insuffisances déclaratives ne pouvant être établi qu'à l'égard d'un même contribuable, les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, au sein duquel chaque société demeure contribuable, ne sont pas traitées différemment des autres sociétés* » (paragr. 9). Il s'ensuit que la condition de réitération n'est pas susceptible d'être retenue à l'encontre d'une société mère dans l'hypothèse où les conséquences financières d'un manquement imputé à une filiale, à raison de ses résultats individuels, auraient été mises en recouvrement à son niveau – et inversement. Chaque société membre du groupe reste en effet soumise à l'obligation de déclarer ses résultats individuels et peut faire l'objet d'une vérification de comptabilité.

Le Conseil constitutionnel ayant écarté les différentes critiques dirigées contre les critères de dénonciation obligatoire, il en a conclu qu'en retenant de tels critères, le législateur n'avait pas instauré de discrimination injustifiée entre les contribuables (paragr. 10).

Compte tenu du filtrage des dossiers de fraude fiscale que ces critères reviennent à effectuer en lieu et place de la commission des infractions fiscales, il a considéré,

pour finir, que, en dépit de ce qu'avancait l'association requérante, l'absence de saisine de cette commission, en cas de dénonciation obligatoire, ne privait les contribuables concernés d'aucune garantie : *« dès lors que les dispositions contestées instituent un mécanisme de dénonciation de plein droit au procureur de la République, l'absence d'avis conforme de la commission des infractions fiscales, qui a pour objet de filtrer parmi les dossiers transmis par l'administration ceux justifiant effectivement des poursuites pénales, ne prive les contribuables d'aucune garantie »* (paragr. 11).

Pour l'ensemble de ces raisons, le Conseil constitutionnel a jugé que les dispositions contestées ne portaient pas atteinte au principe d'égalité devant la procédure pénale. Ces dispositions ne méconnaissant par ailleurs ni le principe de personnalité des peines, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, il les a donc déclarées conformes à la Constitution.