



Dominique VILLEMOT
Avocat¹

La subordination de la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte de l'administration en cas d'infraction fiscale est constitutionnelle

Le verrou de bercy n'a pas sauté

(QPC 2016-555 du 22 juillet 2016)

Mots-clés : Fiscalité - procédure fiscale - poursuites pénales - monopole des poursuites - commission des infractions fiscales - Conseil constitutionnel

Le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution la subordination de l'exercice des poursuites pénales, en cas d'infraction fiscale, à une plainte de l'administration après avis de la Commission des infractions fiscales.

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 24 mai 2016 par la Cour de cassation (chambre criminelle, arrêt n° 3066 du 19 mai 2016) d'une question prioritaire de constitutionnalité posée par M. Karim B.

M. Karim B. était gérant de fait de la société Management Audit Social SARL. Cette société a fait l'objet d'un contrôle fiscal à l'occasion duquel l'administration a constaté une omission de déclarations de TVA sur 10 mois. Des rappels de TVA ont été notifiés à la société, assortis de la majoration de 40 % pour manquement délibéré prévue par l'article 1729 du code général des impôts.

Après avis de la Commission des infractions fiscales, l'administration fiscale a déposé plainte le 22 février 2012 contre M. Karim B. Ce dernier a été condamné le 11 décembre 2014 par le tribunal correctionnel de Paris à deux ans d'emprisonnement avec sursis et au paiement solidaire de la TVA fraudée et des pénalités y afférentes. Cette peine a été confirmée par la Cour d'appel de Paris le 1^{er} mars 2016. M. Karim B. s'est pourvu en cassation contre cet arrêt.

À l'appui de son pourvoi en cassation, il a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité afin de savoir « si les dispositions prévues par l'article 1^{er} de

¹ Auteur de *Contentieux fiscal : ayez le réflexe de la question prioritaire de constitutionnalité* (EFE, 2015).

la loi n°77-1453 du 29 décembre 1977 portent atteinte au principe constitutionnel de séparation des pouvoirs et à l'article 64 de la Constitution qui garantit l'indépendance des juridictions ».

Par son arrêt du 19 mai 2016 la Cour de cassation a renvoyé au Conseil constitutionnel cette question prioritaire de constitutionnalité au motif qu'elle « présente un caractère sérieux en ce que l'article L. 228 du livre des procédures fiscales dans sa version applicable au 1^{er} janvier 2010 qui subordonne les poursuites pour fraudes fiscales à une plainte préalable de l'administration fiscale sur avis conforme de la commission des infractions fiscales, est susceptible de porter une atteinte injustifiée aux principes d'indépendance de l'autorité judiciaire et de la séparation des pouvoirs, en privant le ministère public de la plénitude de son pouvoir d'apprécier l'opportunité des poursuites au bénéfice du ministre chargé du budget ».

Ces dispositions de la loi du 29 décembre 1977 ont été codifiées à l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales (LPF).

Dans sa décision, le Conseil constitutionnel a tout d'abord relevé que « Le premier alinéa de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales impose à l'administration, pour certaines infractions fiscales et sous peine d'irrecevabilité, de recueillir l'avis conforme de la commission des infractions fiscales préalablement au dépôt d'une plainte auprès du procureur de la République. La Cour de cassation interprète de manière constante les mots "Sous peine d'irrecevabilité", figurant dans ce premier alinéa, comme subordonnant la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte par l'administration » (§ 4 de sa décision).

Il a ensuite considéré que « la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les mots "Sous peine d'irrecevabilité", figurant au premier alinéa de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales » (§ 5). Le point était en effet de savoir à quoi se rapportent les mots « Sous peine d'irrecevabilité ».

L'article L. 228 du LPF stipule que « Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes 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 sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales. »

Les mots « Sous peine d'irrecevabilité » signifient-ils simplement que l'administration ne peut pas déposer de plainte si elle n'a pas reçu un avis conforme de la Commission des infractions fiscales (CIF) ? A priori il s'agit de la bonne lecture

car cet article traite ensuite, dans ses paragraphes suivants, de la procédure devant la CIF.

Mais le Conseil constitutionnel adopte une autre lecture consistant à dire que les mots « Sous peine d'irrecevabilité » signifient aussi que seule l'administration peut déposer plainte. Toute plainte déposée par un autre organe serait irrecevable. C'est cette seconde lecture qui permet de dire que l'administration fiscale dispose d'un monopole pour déposer les plaintes pénales en matière fiscale.

Et c'est cette seconde lecture que retient le Conseil constitutionnel en précisant « La Cour de cassation interprète de manière constante les mots "Sous peine d'irrecevabilité", figurant dans ce premier alinéa, comme subordonnant la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte par l'administration » (§ 4 cité ci-dessus).

On sait en effet que c'est la loi telle qu'interprétée par la jurisprudence des cours suprêmes, Conseil d'État ou Cour de cassation, que le Conseil constitutionnel examine pour vérifier sa conformité à la Constitution.

La subordination de la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte de l'administration en cas d'infraction fiscale, ce que l'on appelle aussi le monopole de Bercy ou le « verrou de Bercy », résulte donc d'une construction jurisprudentielle.

Le commentaire publié sur le site du Conseil constitutionnel confirme que ce monopole est d'origine jurisprudentielle. Il retrace l'historique des textes et de la jurisprudence depuis la Révolution. Il en ressort que, si le législateur révolutionnaire avait confié le soin de poursuivre certaines infractions fiscales à l'administration, c'est la jurisprudence de la Cour de cassation qui a posé le principe de la subordination de la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte de l'administration en cas d'infraction fiscale.

Le commentaire précise que « la plainte de l'administration est indispensable pour que soient engagées des poursuites, notamment, pour le délit de fraude fiscale (art. 1741 du CGI), pour le délit d'omission d'écritures ou de passation d'écritures inexactes ou fictives au livre journal ou au livre d'inventaire (art. 1743 du CGI), pour le délit d'organisation de fausse comptabilité par un professionnel (art. 1772, 1, 1^o du CGI), pour le délit de production de pièces fausses ou inexactes en vue d'obtenir le bénéfice d'un dégrèvement en matière d'impôt direct (art. 1772, 1, 4^o du CGI)...

En revanche, la jurisprudence de la Cour de cassation ne subordonne pas la mise en mouvement de l'action publique à une plainte de l'administration

pour l'infraction de blanchiment de fraude fiscale. Dans un arrêt Talmon du 20 février 2008, la chambre criminelle de la Cour de cassation a considéré que le délit de blanchiment constituait une « infraction générale, distincte et autonome » de sorte que la poursuite du blanchiment de fraude fiscale n'est « pas soumise aux dispositions de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales. »

Depuis cet arrêt, la mise en mouvement de l'action publique par le ministère public pour des faits de blanchiment de fraude fiscale n'est pas subordonnée au dépôt d'une plainte par l'administration fiscale, y compris si l'infraction de blanchiment est commise par l'auteur du délit de fraude fiscale. La jurisprudence de la Cour de cassation ne subordonne pas non plus à une plainte de l'administration la mise en mouvement de l'action publique pour le délit d'escroquerie à la TVA et pour les infractions en matière de contributions indirectes et douanières. »

Il faut rappeler que l'invocation du délit de blanchiment de fraude fiscale permet, d'une certaine manière, au ministère public de contourner le « verrou » de Bercy, et ce avec la bénédiction de la Cour de cassation.

Ces rappels posés, le Conseil constitutionnel a examiné les griefs d'inconstitutionnalité invoqués. Comme rappelé ci-dessus, le requérant reprochait aux dispositions contestées de méconnaître le principe de séparation des pouvoirs et le principe d'indépendance de l'autorité judiciaire. Les interventions de MM. Daniel A., Michael A., Jérôme C., François K. et Jean-Baptiste André J., que le Conseil constitutionnel a acceptées, soutiennent aussi que les dispositions en cause méconnaissent le principe d'égalité devant la loi et le principe de nécessité des peines.

Après avoir rappelé le principe d'égalité devant la loi, qui résulte de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré de la méconnaissance de ce principe car « 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. » (§ 8).

Il a ensuite examiné le grief tiré de la méconnaissance des principes de séparation des pouvoirs et d'indépendance de l'autorité judiciaire.

Il a alors précisé que « La méconnaissance du principe de séparation des pouvoirs (qui résulte de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen et ne constitue pas un droit ou une liberté que la Constitution garantit) ne peut

être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit. » (§ 9 de la décision). Ce disant, il se place dans le prolongement de sa jurisprudence Kimberly Clark, relatif à l'article 34 de la Constitution, qui précise les compétences du pouvoir législatif et à l'occasion de laquelle le Conseil constitutionnel a précisé que le non-exercice de sa compétence par le pouvoir législatif ne figure pas au rang des droits et libertés que garantit la Constitution et ne peut donc pas être invoqué à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité, sauf si cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit (décision du 10 juin 2010, n°2010-5, QPC Kimberly Clark).

Quant à l'indépendance de l'autorité judiciaire elle résulte du premier alinéa de l'article 64 de la Constitution : « Le Président de la République est garant de l'indépendance de l'autorité judiciaire ».

Dans une décision n° 2012-278 QPC du 5 octobre 2012, le Conseil constitutionnel avait déjà reconnu que l'indépendance de l'autorité judiciaire garantie par l'article 64 de la Constitution était un droit ou une liberté invocable en question prioritaire de constitutionnalité.

La question se posait alors de savoir si ce principe était invocable lorsque c'est l'action du ministère public, du parquet, qui est en cause.

On sait qu'en France le parquet n'est pas indépendant du pouvoir exécutif puisqu'il reçoit ses instructions du garde des Sceaux. C'est pour cette raison que La Cour européenne des droits de l'Homme, dans un arrêt du 27 juin 2013, Vassis et autres contre France, a statué que le parquet français ne peut être considéré comme une autorité judiciaire au sens de l'article 5 § 3 de la Convention européenne des droits de l'Homme.

Mais il faut rappeler que le Conseil constitutionnel avait déjà statué, quant à lui, que les membres du parquet font partie de l'autorité judiciaire (décision n°2011-125 QPC du 6 mai 2011, M. Abderrahmane).

Le Conseil constitutionnel peut donc indiquer qu'« il découle de l'indépendance de l'autorité judiciaire, à laquelle appartiennent les magistrats du parquet, un principe selon lequel le ministère public exerce librement, en recherchant la protection des intérêts de la société, l'action publique devant les juridictions pénales. » (§ 10).

Une fois ces rappels effectués, le Conseil constitutionnel constate que les dispositions contestées limitent l'exercice de ce principe constitutionnel : « Les dispositions contestées, telles qu'interprétées

par une jurisprudence constante, limitent le libre exercice de l'action publique par le procureur de la République « 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 » (§ 11).

La question est alors de savoir si cette restriction à cette liberté est disproportionnée ou non.

Après examen, le Conseil constitutionnel considère que cette limitation n'est pas disproportionnée, et ce pour trois raisons :

1. Tout d'abord, certes la mise en mouvement de l'action publique, le dépôt de la plainte, est retirée au parquet, mais ce dernier conserve ensuite toute liberté pour décider ou non d'engager les poursuites : « si les dispositions contestées n'autorisent pas le procureur de la République à mettre en mouvement l'action publique en l'absence de plainte préalable de l'administration, elles ne privent pas, une fois la plainte déposée, de la faculté de décider librement de l'opportunité d'engager des poursuites, conformément à l'article 40-1 du code de procédure pénale. » (§ 12). On conclut de cette affirmation du Conseil constitutionnel que le ministère public n'est pas lié par la plainte de l'administration, ni donc par l'avis de la commission des infractions fiscales.

2. Ensuite, les actes qui sont réprimés par les dispositions contestées ne portent pas directement atteinte à des personnes mais aux intérêts financiers de l'État, et l'administration fiscale est la mieux à même d'apprécier la gravité de ces atteintes, qui, par ailleurs, ne constituent pas un trouble substantiel à l'ordre public : « les infractions pour lesquelles une plainte de l'administration préalable aux poursuites est exigée répriment des actes qui portent atteinte aux intérêts financiers de l'État et causent un préjudice principalement au Trésor public. Ainsi, en l'absence de dépôt d'une plainte de l'administration, à même d'apprécier la gravité des atteintes portées à ces intérêts collectifs protégés par la loi fiscale, qui sont susceptibles de faire

l'objet de sanctions administratives, l'absence de mise en mouvement de l'action publique ne constitue pas un trouble substantiel à l'ordre public. » (§ 13).

3. Enfin, le Conseil constitutionnel constate que l'action de l'administration est encadrée, puisque « la compétence pour déposer la plainte préalable obligatoire relève de l'administration qui l'exerce 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. » (§ 14).

De ce fait, le Conseil constitutionnel peut conclure que « Dans ces conditions, les dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, ne portent pas une atteinte disproportionnée au principe selon lequel le procureur de la République exerce librement, en recherchant la protection des intérêts de la société, l'action publique devant les juridictions pénales. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'indépendance de l'autorité judiciaire doit donc être écarté. Il en va de même du grief tiré de la méconnaissance du principe de séparation des pouvoirs. » (§ 15).

Il restait à statuer sur le troisième grief invoqué, celui de la méconnaissance du principe de nécessité des peines qui procède de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen.

Les dispositions contestées ne prévoyant pas de sanction, donc pas de peine, le Conseil constitutionnel a pu écarter sans difficulté ce grief en statuant que « Les dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, qui n'instituent aucune sanction, ne méconnaissent pas le principe de nécessité des peines. » (§ 17).

En définitive le Conseil constitutionnel valide la subordination de la mise en mouvement de l'action publique au dépôt d'une plainte de l'administration en cas d'infraction fiscale. Les Sages de la rue Montpensier n'ont pas fait sauter le « verrou » de Bercy. ■