

**UNIVERSITÉ PARIS-DESCARTES**  
**(PARIS V)**

FACULTÉ DE DROIT  
**INSTITUT D'ÉTUDES JUDICIAIRES**

EXAMEN D'ENTRÉE

AU CENTRE REGIONAL DE FORMATION  
PROFESSIONNELLE DES AVOCATS DE LA  
COUR DE PARIS

**SESSION DE SEPTEMBRE 2010**

**DROIT FISCAL DES AFFAIRES**

**INSTITUT D'ETUDES JUDICIAIRES**

**EXAMEN D'ENTREE AU CENTRE REGIONAL DE FORMATION  
PROFESSIONNELLE D'AVOCATS**

**EPREUVE JURIDIQUE A CARACTERE PRATIQUE  
DROIT FISCAL DES AFFAIRES**

*Documents autorisés :*

- *Code général des impôts ;*
- *Livre des procédures fiscales ;*
- *Code administratif.*

**Commentez la décision n°2010-19/27 QPC du 30 juillet 2010 *Époux P. et autres***

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 9 juin 2010 par le Conseil d'État (décision n° 338028 du 9 juin 2010), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée par M. et Mme André P., relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des 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.

Il a également été saisi le 21 juin 2010 par la Cour de cassation (arrêts nos 12093 et 12101 du 15 juin 2010), dans les mêmes conditions, de deux questions prioritaires de constitutionnalité posées respectivement par la SARL DEG CONSEILS, la société WEBTEL-GSM LLC, Mme Régine D. épouse ANGOT-AMBROISE et M. Philippe C., relatives à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales dans sa rédaction issue de la même loi.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL,

Vu la Constitution ;

Vu l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;

Vu le livre des procédures fiscales ;

Vu l'article 94 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 de finances pour 1985, ensemble la décision du Conseil constitutionnel n° 84 184 DC du 29 décembre 1984 ;

Vu l'article 108 de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990, ensemble la décision du Conseil constitutionnel n° 89 268 DC du 29 décembre 1989 ;

Vu l'article 49 de la loi n° 2000-516 du 15 juin 2000 renforçant la protection de la présomption d'innocence ;

Vu l'article 164 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie ;

Vu le décret n° 85-1008 du 24 septembre 1985 portant incorporation au livre des procédures fiscales de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce livre ;

Vu le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Vu les observations produites pour M. et Mme P. par Me Patrick Philip, avocat au barreau des Hauts-de-Seine, enregistrées le 24 juin 2010 ;

Vu les observations produites pour la société WEBTEL-GSM LLC, Mme D. et M. C. par la SCP Alain-François Roger et Anne Sevaux, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, enregistrées le 1er juillet 2010 ;

Vu les observations produites pour la SARL DEG CONSEILS par la SCP Hélène Didier et François Pinet,

avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, enregistrées le 6 juillet 2010 ;

Vu les observations produites par le Premier ministre, enregistrées les 25 juin et 6 juillet 2010 ;

Vu les pièces produites et jointes aux dossiers ;

Me Patrick Philip pour M. P., Me François Pinet pour la SARL DEG CONSEILS, Me Alain-François Roger pour la société WEBTEL-GSM LLC, Mme D. et M. C. et M. Laurent Fourquet, désigné par le Premier ministre, ayant été entendus à l'audience publique du 27 juillet 2010 ;

Le rapporteur ayant été entendu ;

1. Considérant qu'il y a lieu de joindre ces questions prioritaires de constitutionnalité pour statuer par une seule décision ;

- SUR L'ARTICLE L. 16 B DU LIVRE DES PROCÉDURES FISCALES DANS SA VERSION ISSUE DE LA LOI DU 4 AOÛT 2008 SUSVISÉE :

2. Considérant que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales fixe le cadre légal des visites et saisies effectuées par les agents de l'administration fiscale ; que, dans sa rédaction résultant de l'article 164 de la loi du 4 août 2008 susvisée, cet article dispose : « I. Lorsque l'autorité judiciaire, saisie par l'administration fiscale, estime qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la taxe sur la valeur ajoutée en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts, elle peut, dans les conditions prévues au II, autoriser les agents de l'administration des impôts, ayant au moins le grade d'inspecteur et habilités à cet effet par le directeur général des impôts, à rechercher la preuve de ces agissements, en effectuant des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support.

« II. Chaque visite doit être autorisée par une ordonnance du juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter.

« Le juge doit vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation qui lui est soumise est bien fondée ; cette demande doit comporter tous les éléments d'information en possession de l'administration de nature à justifier la visite.

« L'ordonnance comporte :

« ° l'adresse des lieux à visiter ;

« ° le nom et la qualité du fonctionnaire habilité qui a sollicité et obtenu l'autorisation de procéder aux opérations de visite.

« ° la mention de la faculté pour le contribuable de faire appel à un conseil de son choix.

« L'exercice de cette faculté n'entraîne pas la suspension des opérations de visite et de saisie.

« Le juge motive sa décision par l'indication des éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer, en l'espèce, l'existence des agissements frauduleux dont la preuve est recherchée.

« Si, à l'occasion de la visite, les agents habilités découvrent l'existence d'un coffre dans un établissement de crédit dont la personne occupant les lieux visités est titulaire et où des pièces et documents se rapportant aux agissements visés au I sont susceptibles de se trouver, ils peuvent, sur autorisation délivrée par tout moyen par le juge qui a pris l'ordonnance, procéder immédiatement à la visite de ce coffre. Mention de cette autorisation est portée au procès-verbal prévu au IV.

« La visite et la saisie de documents s'effectuent sous l'autorité et le contrôle du juge qui les a autorisées. À cette fin, il donne toutes instructions aux agents qui participent à ces opérations.

« Il désigne un officier de police judiciaire chargé d'assister à ces opérations et de le tenir informé de leur déroulement.

« Il peut, s'il l'estime utile, se rendre dans les locaux pendant l'intervention.

« À tout moment, il peut décider la suspension ou l'arrêt de la visite.

« L'ordonnance est exécutoire au seul vu de la minute.

« L'ordonnance est notifiée verbalement et sur place au moment de la visite, à l'occupant des lieux ou à son représentant qui en reçoit copie intégrale contre récépissé ou émargement au procès-verbal prévu au IV. En l'absence de l'occupant des lieux ou de son représentant, l'ordonnance est notifiée, après la visite, par lettre recommandée avec avis de réception. La notification est réputée faite à la date de réception figurant sur l'avis.

« À défaut de réception, il est procédé à la signification de l'ordonnance par acte d'huissier de justice.

« Le délai et la voie de recours sont mentionnés dans l'ordonnance.

« L'ordonnance peut faire l'objet d'un appel devant le premier président de la cour d'appel. Les parties ne sont pas tenues de constituer avoué. « Suivant les règles prévues par le code de procédure civile, cet appel doit être exclusivement formé par déclaration remise ou adressée, par pli recommandé ou, à compter du 1er janvier 2009, par voie électronique, au greffe de la cour dans un délai de quinze jours. Ce délai court à compter soit de la remise, soit de la réception, soit de la signification de l'ordonnance. Cet appel n'est pas suspensif.

« Le greffe du tribunal de grande instance transmet sans délai le dossier de l'affaire au greffe de la cour d'appel où les parties peuvent le consulter. L'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation, selon les règles prévues par le code de procédure civile. Le délai du pourvoi en cassation est de quinze jours. « III. La visite, qui ne peut être commencée avant six heures ni après vingt et une heures, est effectuée en présence de l'occupant des lieux ou de son représentant ; en cas d'impossibilité, l'officier de police judiciaire requiert deux témoins choisis en dehors des personnes relevant de son autorité ou de celle de l'administration des impôts. « Les agents de l'administration des impôts mentionnés au I peuvent être assistés d'autres agents des impôts habilités dans les mêmes conditions que les inspecteurs. « Les agents des impôts habilités, l'occupant des lieux ou son représentant et l'officier de police judiciaire peuvent seuls prendre connaissance des pièces et documents avant leur saisie. « L'officier de police judiciaire veille au respect du secret professionnel et des droits de la défense conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'article 56 du code de procédure pénale ; l'article 58 de ce code est applicable. « IV. Un procès-verbal relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignait les constatations effectuées est dressé sur-le-champ par les agents de l'administration des impôts. Un inventaire des pièces et documents saisis lui est annexé s'il y a lieu. Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'administration des impôts et par l'officier de police judiciaire ainsi que par les personnes mentionnées au premier alinéa du III ; en cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. « Si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés. L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés qui a lieu en présence de l'officier de police judiciaire ; l'inventaire est alors établi. « V. Les originaux du procès-verbal et de l'inventaire sont, dès qu'ils ont été établis, adressés au juge qui a autorisé la visite ; une copie de ces mêmes documents est remise à l'occupant des lieux ou à son représentant. Une copie est également adressée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception à l'auteur présumé des agissements mentionnés au I, nonobstant les dispositions de l'article L. 103. « Les pièces et documents saisis sont restitués à l'occupant des locaux dans les six mois de la visite ; toutefois, lorsque des poursuites pénales sont engagées, leur restitution est autorisée par l'autorité judiciaire compétente. « le procès-verbal et l'inventaire mentionnent le délai et la voie de recours.

« Le premier président de la cour d'appel connaît des recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie. Les parties ne sont pas tenues de constituer avoué. « Suivant les règles prévues par le code de procédure civile, ce recours doit être exclusivement formé par déclaration remise ou adressée, par pli recommandé ou, à compter du 1er janvier 2009, par voie électronique, au greffe de la cour dans un délai de quinze jours. Ce délai court à compter de la remise ou de la réception soit du procès-verbal, soit de l'inventaire, mentionnés au premier alinéa. Ce recours n'est pas suspensif. « L'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation selon les règles prévues par le code de procédure civile. Le délai du pourvoi en cassation est de quinze jours. « VI. L'administration des impôts ne peut opposer au contribuable les informations recueillies qu'après restitution des pièces et documents saisis ou de leur reproduction et mise en œuvre des procédures de contrôle visées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47 » ;

3. Considérant que, selon les requérants, les visites et saisies par des agents de l'administration fiscale portent 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 ; qu'ils soutiennent, en particulier, que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales 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 ;

4. Considérant que la disposition contestée a pour origine l'article 94 de la loi du 29 décembre 1984 susvisée ; que cet article a été spécialement examiné et déclaré conforme à la Constitution dans les considérants 33 à 35 de la décision du 29 décembre 1984 susvisée ; que, postérieurement à son insertion dans le livre des procédures fiscales, il a été modifié 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 loi du 4 août 2008 susvisées ;

5. Considérant que l'article 108 de la loi du 29 décembre 1989 a inséré dans l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales des dispositions qui constituent les alinéas 3 à 7 et 15 à 17 de son paragraphe II ; que ces dispositions ont été spécialement examinées et déclarées conformes à la Constitution dans les considérants 91 à 100 de la décision du 29 décembre 1989 susvisée ;

6. Considérant qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution » ;

7. Considérant que le VI de l'article 49 de la loi du 15 juin 2000 susvisée 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 livre des procédures fiscales ; qu'il ne méconnaît aucune exigence constitutionnelle ;

8. Considérant que l'article 164 de la loi du 4 août 2008 a inséré dans l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales des dispositions qui constituent les alinéas 6 et 7, 14 et 16 à 21 de son paragraphe II ainsi que la dernière phrase du premier alinéa de son paragraphe V et les alinéas 3 à 6 de ce même paragraphe ; qu'il a introduit dans la procédure prévue par l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales 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 ;

9. Considérant que, d'une part, le quinzième alinéa du paragraphe II de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales prévoit que l'ordonnance est notifiée verbalement sur place au moment de la visite ; qu'à défaut d'occupant des lieux ou de son représentant, elle est notifiée par lettre recommandée ou, à défaut, par voie d'huissier de justice ; que le dix-septième alinéa de cet article prévoit que « le délai et la voie de recours sont mentionnés dans l'ordonnance » ; que, d'autre part, si les dispositions contestées prévoient que l'ordonnance autorisant la visite est exécutoire « au seul vu de la minute » et que l'appel n'est pas suspensif, ces dispositions, indispensables à l'efficacité de la procédure de visite et destinées à assurer la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, ne portent pas atteinte au droit du requérant d'obtenir, le cas échéant, l'annulation des opérations de visite ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance du droit à un recours juridictionnel effectif, qui découle de l'article 16 de la Déclaration de 1789, doit être écarté ;

10. Considérant qu'en l'absence de changement des circonstances, il n'y a pas lieu, pour le Conseil constitutionnel, d'examiner les griefs formés contre les dispositions déjà déclarées conformes à la

Constitution dans les décisions susvisées ; que, par suite, les griefs tirés de l'atteinte au droit de propriété et de la méconnaissance de l'inviolabilité du domicile ou de l'atteinte à l'article 66 de la Constitution, qui visent des dispositions déjà déclarées conformes à la Constitution, doivent être écartés ;

- SUR LES 1° ET 3° DU PARAGRAPHE IV DE L'ARTICLE 164 DE LA LOI DU 4 AOÛT 2008 SUSVISÉE :

11. Considérant que le 1° du paragraphe IV de l'article 164 de la loi du 4 août 2008 susvisée a pour objet d'ouvrir, dans des conditions analogues à celles que prévoit l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, 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 ; que le 3° du paragraphe IV du même article fixe les modalités de l'information des contribuables sur ces droits ;

12. Considérant qu'aux termes du 1° du paragraphe IV de cet article 164 : « Pour les procédures de visite et de saisie prévues à l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales pour lesquelles le procès-verbal ou l'inventaire mentionnés au IV de cet article a été remis ou réceptionné antérieurement à la date d'entrée en vigueur de la présente loi, un appel contre l'ordonnance mentionnée au II de cet article, alors même que cette ordonnance a fait l'objet d'un pourvoi ayant donné lieu à cette date à une décision de rejet du juge de cassation, ou un recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie peut, dans les délais et selon les modalités précisés au 3 du présent IV, être formé devant le premier président de la cour d'appel dans les cas suivants : « a) Lorsque les procédures de visite et de saisie ont été réalisées à compter du 1er janvier de la troisième année qui précède l'entrée en vigueur de la présente loi et n'ont donné lieu à aucune procédure de contrôle visée aux articles L. 10 à L. 47 A du livre des procédures fiscales ; « b) Lorsque les procédures de contrôle visées aux articles L. 10 à L. 47 A du même livre mises en œuvre à la suite des procédures de visite et de saisie réalisées à compter du 1er janvier de la troisième année qui précède l'entrée en vigueur de la présente loi se sont conclues par une absence de proposition de rectification ou de notification d'imposition d'office ; « c) Lorsque les procédures de contrôle mises en œuvre à la suite d'une procédure de visite et de saisie n'ont pas donné lieu à mise en recouvrement ou, en l'absence d'imposition supplémentaire, à la réception soit de la réponse aux observations du contribuable mentionnée à l'article L. 57 du même livre, soit de la notification prévue à l'article L. 76 du même livre, soit de la notification de l'avis rendu par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou par la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ; « d) Lorsque, à partir d'éléments obtenus par l'administration dans le cadre d'une procédure de visite et de saisie, des impositions ont été établies ou des rectifications ne se traduisant pas par des impositions supplémentaires ont été effectuées et qu'elles font ou sont encore susceptibles de faire l'objet, à la date de l'entrée en vigueur de la présente loi, d'une réclamation ou d'un recours contentieux devant le juge, sous réserve des affaires dans lesquelles des décisions sont passées en force de chose jugée. Le juge, informé par l'auteur de l'appel ou du recours ou par l'administration, sursoit alors à statuer jusqu'au prononcé de l'ordonnance du premier président de la cour d'appel » ;

13. Considérant qu'aux termes du 3° du paragraphe IV du même article : « Dans les cas mentionnés aux 1 et 2, l'administration informe les personnes visées par l'ordonnance ou par les opérations de visite et de saisie de l'existence de ces voies de recours et du délai de deux mois ouvert à compter de la réception de cette information pour, le cas échéant, faire appel contre l'ordonnance ou former un recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie. Cet appel et ce recours sont exclusifs de toute appréciation par le juge du fond de la régularité du déroulement des opérations de visite et de saisie. Ils s'exercent selon les modalités prévues respectivement aux articles L. 16 B et L. 38 du livre des procédures fiscales et à l'article 64 du code des douanes. En l'absence d'information de la part de l'administration, ces personnes peuvent exercer, selon les mêmes modalités, cet appel ou ce recours sans condition de délai ;

14. Considérant que, selon le premier requérant, ces dispositions méconnaîtraient le principe de non-rétroactivité de la loi pénale consacré par l'article 8 de la Déclaration de 1789, le droit de consentir à l'impôt, prévu par son article 14, et le principe de la séparation des pouvoirs garanti par son article 16 ;

15. Considérant, en premier lieu, que la disposition contestée n'institue ni une incrimination ni une peine ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance de la non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère doit être écarté ;

16. Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique... » ; 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 ; que, dès lors, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 14 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

17. Considérant, en troisième lieu, d'une part, 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 suffisant ;

18. Considérant que, d'autre part, 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 ; qu'enfin, la portée de la modification ou de la validation doit être strictement définie ;

19. Considérant que les 1° et 3° du paragraphe IV de l'article 164 de la loi du 4 août 2008 susvisée reconnaissent à certains contribuables ayant fait l'objet, avant l'entrée en vigueur de cette loi, de visites par des agents de l'administration fiscale, le droit de former un appel contre l'ordonnance ayant autorisé cette visite ou un recours contre le déroulement de ces opérations ; qu'ils font ainsi bénéficier rétroactivement ces personnes des nouvelles voies de recours désormais prévues par l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales ; qu'ils n'affectent donc aucune situation légalement acquise dans des conditions contraires à la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 ;

20. Considérant que les 1° et 3° du paragraphe IV de l'article 164 de la loi du 4 août 2008 susvisée ainsi que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la même loi, ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit.

**DÉCIDE :**

Article 1er.- 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 ainsi que l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales dans sa rédaction issue de la même loi sont conformes à la Constitution.

Article 2.- La présente décision sera publiée au Journal officiel de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

---