

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

Cette question prioritaire de constitutionnalité conteste le respect du droit de propriété par les dispositions de l'article L. 16-0 BA et du I de l'article L. 252 B du livre des procédures fiscales régissant la procédure de flagrance fiscale.

Ce dispositif a été institué par la loi du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007¹ pour renforcer l'efficacité des moyens de lutte de l'administration contre la fraude fiscale, en lui permettant d'intervenir au moment de l'accomplissement matériel de la fraude, sans devoir attendre l'expiration du délai de déclaration de l'impôt à l'issue duquel elle peut engager un contrôle dans les conditions de droit commun. En effet, alors qu'en principe un contrôle ne peut être régulièrement engagé avant cette date (8 avril 1998, *R...*, n° 157508, aux T., RJF 1998 n° 696 ; 11 février 2013, *M...*, n° 346743, aux T., RJF 2013 n° 512), la procédure de flagrance fiscale autorise l'administration à prendre des mesures au titre d'une période d'imposition pour laquelle l'obligation déclarative n'est pas encore échue. L'objectif est de faciliter le constat de la fraude mais aussi de protéger les créances du Trésor public en empêchant les contribuables auteurs d'agissements frauduleux d'organiser leur insolvabilité avant de pouvoir faire l'objet d'un contrôle, par exemple au moyen de sociétés éphémères.

L'article L. 16-0 BA exige la réunion de deux conditions pour que la procédure de flagrance fiscale soit mise en œuvre. Il faut d'abord que, dans le cadre d'une des procédures de contrôle limitativement énumérées, incluant celle prévue pour le régime simplifié d'imposition à la TVA à l'article L. 16 D du livre des procédures fiscales, les agents de l'administration fiscale constatent un fait entrant dans l'une des cinq catégories listées par la loi, comme l'exercice d'une activité occulte, la délivrance de factures fictives, le travail dissimulé, l'utilisation de logiciels « permissifs » de nature à priver la comptabilité de valeur probante ou la méconnaissance répétée de l'obligation de déclaration mensuelle de la TVA pour les assujettis relevant du régime normal. En présence de tels faits, encore faut-il qu'existent des circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de la créance fiscale – c'est la seconde condition nécessaire pour que soit dressé par les agents des impôts un procès-verbal de flagrance fiscale qui habilite le comptable public à prendre des mesures conservatoires prévues au I de l'article L. 252 B. Il peut notamment pratiquer des saisies conservatoires, sans l'accord préalable d'un juge, par dérogation au droit commun des procédures civiles d'exécution, dans la limite de plafonds déterminés par la loi. Le constat de

¹ Article 15 de la loi n° 2007-1824.

flagrance fiscale confère en outre à l'administration des pouvoirs de contrôle étendus : il porte le délai de reprise de 3 à 10 ans, l'autorise à mener une seconde vérification de comptabilité pour des impôts déjà contrôlés, et à taxer d'office sans mise en demeure préalable. Enfin, l'intéressé peut se voir infliger une amende spécifique prévue à l'article 1740 B du CGI, d'un montant compris entre 5 000 et 30 000 euros.

A cette procédure dérogatoire aux lourdes conséquences pour le contribuable, correspondent des voies de recours spécifiques. Sans lui fermer la faculté de contester les impositions supplémentaires en résultant dans le cadre d'un litige d'assiette classique, le V de l'article L. 16-0 BA du LPF lui permet de saisir le juge des référés fiscal, dans un délai de huit jours à compter de la réception du procès-verbal, pour mettre fin à la procédure de flagrance s'il fait état d'un moyen propre à créer un doute sérieux sur sa régularité, en l'état de l'instruction. L'ordonnance du juge des référés, qui doit intervenir à peine de dessaisissement dans un délai de 15 jours, peut faire l'objet d'un appel devant le tribunal administratif qui se prononce lui-même en urgence, étant précisé qu'une décision du juge ordonnant qu'il soit mis fin à la procédure entraîne la main-levée immédiate des mesures conservatoires éventuelles. Le II de l'article L. 252 B organise un référé additionnel contre ces mesures elles-mêmes, ouvert pendant un délai de quinze jours à compter de leur signification, selon les mêmes modalités.

La société Mangalla Sécurité Privée a utilisé avec succès le premier de ces référés pour contester la régularité du procès-verbal de flagrance fiscale que l'administration fiscale a dressé à son encontre le 13 avril 2018. Dans le cadre d'un contrôle mené sur le fondement de l'article L. 16 D du livre des procédures fiscales, le vérificateur a en effet constaté qu'elle avait franchi dès août 2017 le seuil de chiffre d'affaires la faisant sortir du régime simplifié, qui n'implique qu'une déclaration annuelle de TVA, et qu'elle omettait depuis d'effectuer la déclaration de TVA qu'elle était désormais tenue de souscrire mensuellement, et estimé que le recouvrement de la créance fiscale était menacé. Bien que l'administration ait indiqué qu'elle pratiquerait des saisies conservatoires d'un montant n'excédant pas 63 486 euros, elle est allée bien au-delà en saisissant plus de 137 000 euros.

La société a obtenu du juge des référés du tribunal administratif de Versailles la fin de la procédure de flagrance fiscale et la mainlevée des saisies opérées au motif qu'il existait un doute sérieux sur l'existence d'un risque de ne pas recouvrer les créances fiscales. Par un jugement du 3 juillet 2018, le tribunal a confirmé cette solution et rejeté l'appel du ministre, qui vous a saisis d'un pourvoi en cassation.

C'est pour assurer sa défense dans cette instance que la société Mangalla a soulevé une QPC, comme il est loisible au défendeur de le faire dans le cadre d'un pourvoi en cassation formé par un ministre (CE, 22 décembre 2017, *Min. c. F...*, n° 409358, aux conclusions de Mme Emmanuelle Cortot-Boucher). Vous avez en outre déjà rencontré une QPC soulevée par la société concernée à l'occasion d'un pourvoi en cassation contre un jugement de tribunal rendu dans la procédure de référé tendant à ce qu'il soit mis un terme à une procédure de flagrance fiscale (CE, 3 octobre 2016, n° 401383, *Société Special Bannow Bay Shellfish Ltd*, aux T., RJF 2016 n° 1096, également aux conclusions de Mme Emmanuelle Cortot-Boucher).

A l'appui de sa QPC, la société Mangalla Sécurité Privée soutient que les dispositions combinées de l'article L. 16-0 BA et du I de l'article L. 252 du LPF méconnaissent le droit de propriété consacré à l'article 2 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 en ce qu'elles prévoient que le procès-verbal de flagrance habilite le comptable public à procéder à des saisies conservatoires pour assurer le paiement d'impôts se rapportant à des périodes d'imposition pour lesquelles aucune obligation déclarative n'est encore échue.

Les dispositions législatives critiquées sont bien applicables au litige. Elles n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution. La question n'étant pas nouvelle, vous ne la transmettez au juge constitutionnel que si vous estimez qu'elle présente un caractère sérieux.

Relevons d'abord que la société a raison d'invoquer l'article 2 de la Déclaration de 1789 et non son article 17 : l'administration ne peut ordonner sur le fondement des dispositions contestées que des mesures provisoires. Il en va ainsi des saisies conservatoires qui, par définition, n'ont pas pour effet de priver définitivement la personne concernée de la propriété d'un bien et ne relèvent donc pas de l'article 17 de la Déclaration. En revanche, elles constituent bien une atteinte portée au droit de propriété au sens de son article 2, dès lors qu'elles privent temporairement le propriétaire de la libre jouissance de son bien (voyez, pour les mesures de gel d'avoirs en matière de prévention du terrorisme, la décision du Conseil constitutionnel du 2 mars 2016, *M. E...*, n° 2015-524 QPC). Cette atteinte doit donc être justifiée par un motif d'intérêt général et proportionnée à l'objectif poursuivi (CC, 12 novembre 2010, *M. P.*, n° 2010-60 QPC, point 3 ; CC, 24 juin 2011, *Société EDF*, n° 2011-141 QPC, point 3 ; CC, 13 janvier 2012, *Consorts B.*, n° 2011-208 QPC, point 4).

La première condition est, à n'en pas douter, satisfaite, comme le concède la société à demi-mot : la lutte contre la fraude fiscale est un objectif de valeur constitutionnelle (voyez par exemple CC, 24 juin 2016, *B... W.*, n° 2016-545 QPC, point 17), et des dispositions tendant à garantir le recouvrement des créances du Trésor public poursuivent un but d'intérêt général (décision *Consorts B.* précitée, point 7).

C'est la condition de proportionnalité des atteintes au droit de propriété découlant de la procédure de flagrance à ces deux objectifs d'intérêt général qui concentre les critiques de la société Mangalla. Elle dénonce des hypothèses très larges permettant de déclencher une procédure aussi exorbitante du droit commun, en particulier son extension par la loi du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012² à la simple absence réitérée de déclaration mensuelle de TVA. Les atteintes majeures au droit de propriété autorisées par le législateur, faute d'encadrement suffisant du montant maximal des saisies conservatoires, des périodes d'imposition visées et de modalités de saisine trop extensives, notamment en ce qu'elles peuvent porter sur les créances détenues par le contribuable sur des tiers, sont, selon la société, hors de proportion avec la gravité d'omissions répétées dans les obligations déclaratives. Enfin, le dispositif ne serait pas assorti de garanties suffisantes : la possibilité de saisir le juge des référés ne suffirait pas pour en assurer la constitutionnalité, dès lors qu'il ne s'agit que d'un contrôle a posteriori, amoindri par une jurisprudence conciliante sur l'existence d'une menace pesant sur le recouvrement des créances.

² Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012.

Le point de départ de l'argumentation de la société est le fait que le mécanisme de flagrance fiscale vise à assurer le paiement, selon ses termes, de « *dettes inexistantes à la date des saisies et qui auraient parfaitement pu être payées spontanément par le contribuable* ». Pour répondre au moyen, il faut donc préciser ce que le législateur a entendu dire en visant les périodes d'imposition « *pour lesquelles l'une des obligations déclaratives prévues aux articles 170, 172, 223 et 287 du CGI n'est pas échue* ».

Contrairement à ce que semble craindre la société cette formule ne vise pas l'ensemble des périodes d'imposition à venir, comme le confirment les travaux préparatoires de la loi de finances rectificative du 12 décembre 2012 dont elle est issue : le rapport du sénateur François Marc explique que le but de sa modification était d'inclure dans le champ de la flagrance fiscale la période d'imposition en cours et les périodes d'imposition achevées pour lesquelles l'obligation déclarative n'était pas arrivée à échéance, par exemple l'impôt sur les sociétés déjà dû au titre du dernier exercice clos mais encore non déclaré. Votre décision *SASU Groupe Ferry* du 24 avril 2019 (n° 412390, RJF 2019 n° 679, aux conclusions de notre collègue Marie-Gabrielle Merloz) a constaté que la loi pose une borne temporelle pour le passé, puisque vous en avez déduit que le procès-verbal établi dans le cadre de la procédure de flagrance fiscale ne peut porter que sur les périodes pour lesquelles les obligations déclaratives prévues en matière d'IS, d'IR ou de TVA ne sont pas encore échues. La loi prévoit bien aussi une borne temporelle pour le futur : comme le juge la même décision, la période visée à l'article L. 16-0 BA, au titre de laquelle le PV de flagrance est établi, coïncide avec celle qui est prise en compte pour calculer le montant maximum des mesures conservatoires en vertu du I de l'article L. 252, et cette période ne s'étend pas au-delà de la date du procès-verbal. Par conséquent, si la TVA devait être déclarée mensuellement, la procédure de flagrance fiscale ne peut concerner que le mois précédent le délai de déclaration s'il n'est pas encore échu à la date d'établissement du PV, et le mois en cours à cette date. La procédure de flagrance ne vise donc pas des dettes fiscales purement hypothétiques : elle n'anticipe l'imposition à venir du contribuable que dans la stricte limite nécessaire à une intervention en temps réel, qui fait tout l'intérêt de cette procédure.

Ce point étant acquis, nous n'avons pas de doute à admettre que la condition de proportionnalité est satisfaite, pour les trois raisons suivantes.

Premièrement, l'administration ne peut recourir à la procédure de flagrance que dans l'un des cas limitativement prévus aux 1° à 5° du I de l'article L. 16-0 BA du LPF, et à la condition de faire état de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement des créances fiscales. Certes, l'arsenal que permet de mobiliser le constat de flagrance fiscale peut paraître bien lourd en réponse à une simple omission de déclaration mensuelle de TVA réitérée, dont vous avez de surcroît retenu l'interprétation la plus large possible en jugeant que deux omissions suffisent pour que la procédure puisse être déclenchée (décision *SASU Groupe Ferry* précitée). Mais la fraude et l'évasion fiscale sur la TVA sont massifs (la France a perdu 20 milliards d'euros de recettes de TVA en 2016 selon les estimations de la Commission européenne), et elle passe notamment par des montages de type « carrousels » reposant sur la création et la disparition rapides de sociétés, contre lesquels l'administration est assez impuissante lorsqu'elle agit plusieurs mois après le délai de déclaration. En outre, toute

défaillance réitérée dans l'obligation de déclarer la TVA ne peut pas conduire à l'ouverture d'une procédure de flagrance : il faut encore que la seconde condition, la mise en évidence d'une menace de non recouvrement de la créance, soit en outre remplie. Et on ne peut pas suivre la société lorsqu'elle se borne à affirmer que cette condition ne serait pas contrôlée de manière suffisamment étroite par le juge du référé fiscal.

Deuxièmement, le montant des saisies susceptibles d'être opérées est encadré par des plafonds fixés au I de l'article L. 252 B, à hauteur d'une estimation acceptable des impositions qui seront effectivement assignées au contribuable une fois ses obligations déclaratives échues, compte tenu des données dont dispose l'administration. Pour l'impôt sur le revenu, ce montant d'impôt est déterminé à partir des recettes brutes hors taxes, diminuées d'un abattement représentatif des charges déductibles, auquel est appliqué le barème en tenant compte du quotient familial. Pour l'impôt sur les sociétés, le montant maximal est égal au montant du chiffre d'affaires hors taxe diminué d'un abattement forfaitaire auquel est appliqué le taux de l'impôt ; enfin, pour la TVA, le plafond est égal au chiffre d'affaires constaté, diminué des montants susceptibles d'être déduits, auquel est appliqué le taux pertinent en fonction de la nature de l'opération. Ainsi, les montants pouvant être saisis sont en principe représentatifs des créances fiscales dont la procédure de flagrance fiscale permet de sécuriser le recouvrement. Le Conseil constitutionnel a d'ailleurs jugé conformes à la Constitution les dispositions apparentées désormais codifiées au I bis de l'article L. 252 B du LPF qui autorisent le comptable public, dans les limites d'un plafond similaire, à pratiquer des saisies conservatoires lorsqu'au cours d'un contrôle réalisé en application de l'article L. 80 F du LPF, il est constaté qu'il existe un risque de non recouvrement d'une créance en matière de TVA relative à une période pour laquelle les obligations déclaratives ne sont pas échues (CC, 29 décembre 2016, *Loi de finances pour 2017*, n° 2016-744 DC, points 88, 94 et 95). Le juge constitutionnel a, au passage, validé la saisie d'une créance dont le contribuable est détenteur sur son client destinataire de la livraison de biens passible de la taxe litigieuse, qui aurait pu paraître délicate. S'il s'avère que l'administration s'est affranchie des plafonds légaux dans le cas de la société Mangalla, ce n'est pas la loi qui est à l'origine de ce dysfonctionnement, c'est la manière dont elle a été appliquée, dont vous aurez à connaître lorsque vous examinerez le pourvoi du ministre.

Troisièmement, le législateur a prévu des voies de recours permettant d'obtenir très rapidement qu'il soit mis fin à la procédure de flagrance et à ses conséquences financières s'il est fait état d'un moyen de nature à créer un doute sérieux sur la régularité de la procédure. Votre jurisprudence a donné son plein effet à ces procédures d'urgence. Vous avez en effet jugé que le contribuable n'a pas à démontrer l'urgence de mettre fin à la procédure, qui est présumée (CE, *Société Expatrium International Ltd*, n° 372282, RJF 4/14 n° 352). En outre, au bénéfice d'une interprétation extensive de la notion de régularité visée par la loi, vous avez décidé que le contrôle du juge du référé ne se limite pas à la régularité formelle de la procédure de flagrance mais implique de vérifier que les conditions de fond étaient bien réunies pour l'engager et le cas échéant pour prononcer des mesures conservatoires. Vous avez par conséquent refusé de transmettre au CC une QPC critiquant spécifiquement les voies de recours prévues par les articles L. 16-0 BA et L. 252 du LPF au regard de la liberté d'entreprendre et de la garantie des droits protégées respectivement par les articles 4 et 16 de la Déclaration de 1789 (décisions du 3 octobre 2016, *Société Special Bannow Bay Shellfish*

Ltd et autres précitées, mentionnées aux T.). Ces voies de recours vous ont ainsi paru suffisantes, quand bien même l'intervention d'un juge n'est pas requise avant que des mesures conservatoires puissent, le cas échéant, être prises. On notera que les mesures conservatoires que l'administration fiscale est autorisée à prendre ne sont, de manière générale, pas subordonnées à l'intervention préalable d'un juge : c'est le cas des mesures qui peuvent être prises en application de l'article L. 277 du LPF lorsque les garanties offertes par un contribuable dans le cadre du sursis de paiement ne sont pas suffisantes, lesquelles peuvent aussi être déferées au juge des référés fiscal.

Au total, nous sommes d'avis que la procédure de flagrance, telle qu'encadrée par les dispositions critiquées dans la présente QPC, ne porte pas au droit de propriété des contribuables concernés une atteinte disproportionnée par rapport aux objectifs poursuivis et est assortie des garanties appropriées. La question posée ne nous paraît pas sérieuse.

Par ces motifs, nous concluons à ce qu'il n'y a pas lieu de transmettre la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel.