

Commentaire de la décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999

Loi de finances initiale pour 2000

Votée définitivement le 21 décembre 1999, la loi de finances initiale pour 2000 a été déférée au Conseil constitutionnel par plus de soixante députés et par plus de soixante sénateurs.

I. La saisine des députés mettait d'abord en cause la sincérité de la loi déférée

Selon eux, la loi de finances pour 2000 manquait de sincérité à trois égards.

A. Il était d'abord soutenu que les recettes fiscales avaient été volontairement minorées.

Sans nul doute la sincérité des prévisions budgétaires, en recettes comme en dépenses, est-elle une exigence constitutionnelle, puisqu'elle conditionne le respect du principe du consentement à l'impôt inscrit à l'article 14 de la Déclaration de 1789. Sa méconnaissance peut donc fonder une censure de la loi de finances (par exemple n° 94-351 DC du 29 déc. 1994, Rec. p. 140, cons. 13 à 25; n° 97-395 DC du 30 déc. 1997, Rec. p. 333, cons. 6 à 14).

Mais, s'agissant d'un exercice aussi difficile que la prévision des recettes fiscales pour l'année à venir, qui suppose la prise en compte de données macroéconomiques incertaines, il est hors de question, pour le Conseil constitutionnel, d'exercer un contrôle autre que restreint. Le Conseil constitutionnel n'est ni la direction de la prévision du ministère des finances, ni l'institut national de la statistique et des études économiques. Eu égard au montant de la sous-estimation dénoncée (une quinzaine de milliards, à rapporter au total des recettes fiscales brutes prévues : 1877 milliards) et compte tenu des éléments en sa possession, le Conseil n'a relevé aucune minoration manifeste, même s'il apparaît en effet que la prévision des recettes fiscales pour 2000 est prudente (mais, si elle se tient dans cet ordre de grandeur, la prudence n'est-elle pas de bonne politique budgétaire ?).

Bien entendu, s'il apparaissait au cours de l'année 2000 que des plus-values fiscales allaient être enregistrées en 2000, comme cela a été le cas en 1999, il appartiendrait au gouvernement (ce à quoi il s'est au reste engagé en évoquant un collectif de printemps) de présenter au Parlement une loi de finances rectificative.

B. Députés et sénateurs requérants dénonçaient également l'insincérité entachant les prévisions de dépenses.

La saisine des députés mettait en cause la dissimulation d'emplois publics (chiffrée par eux à 120000), alors que l'article 1er de l'ordonnance du 2 janvier 1959, portant loi organique relative aux lois de finances, dispose que : " Les créations et transformations d'emplois ne peuvent résulter que de dispositions prévues par une loi de finances... ".

Étaient dénoncées diverses " techniques de dissimulation ", consistant notamment, au ministère de l'éducation nationale, à rémunérer plus de 5000 surveillants et 27000 maîtres auxiliaires sur crédits, ou encore, au ministère de l'intérieur, à masquer un effectif de 20000 "

adjoints de sécurité ". Auraient dû également être comptabilisés, selon la saisine, 5000 " emplois jeunes " payés sur crédits d'État.

Le Conseil constitutionnel aurait pu répondre, comme il l'a déjà fait (n° 94-351 DC précitée, cons. 24), que " l'existence de recrutements en surnombre ne ressort pas des dispositions de la loi déferée ".

La décision n° 99-424 DC va cependant au-delà de cette réponse.

L'article 32 de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 prévoit que le projet de loi de finances de l'année est accompagné d'annexes explicatives faisant connaître notamment " par chapitre, le coût des services votés [...] et les mesures nouvelles qui justifient les modifications proposées au montant antérieur des services votés, et notamment les crédits afférents aux créations, suppressions et transformations d'emplois ". Par ailleurs, aux termes des deuxième et quatrième alinéas de son article 43, les décrets de répartition des crédits de la loi de finances de l'année " ne peuvent apporter aux chapitres ou comptes, par rapport aux dotations correspondantes de l'année précédente, que les modifications proposées par le gouvernement dans les annexes explicatives, compte tenu des votes du Parlement. [...] Les créations, suppressions et transformations d'emplois résultent des modifications de crédits correspondantes dûment explicitées par les annexes ".

L'ordonnance organique du 2 janvier 1959 n'impose donc pas de soumettre au vote du Parlement un tableau d'ensemble des emplois permanents de l'État. Elle exige en revanche qu'à l'occasion du vote des crédits de personnels, le Parlement soit dûment informé des effectifs employés à titre permanent, que les agents concernés aient ou non le statut de titulaires.

Or cela a bien été le cas en l'espèce, puisque les effectifs prétendument masqués figurent dans les divers fascicules budgétaires, ainsi qu'en faisait la démonstration le gouvernement dans ses observations. Les annexes explicatives accompagnant le projet de loi de finances faisaient en effet apparaître non seulement les crédits nécessaires à la rémunération des maîtres d'internat, surveillants d'externat et maîtres auxiliaires, adjoints de sécurité et agents de justice, mais encore leurs effectifs et le nombre des postes créés, transformés et supprimés.

En revanche, rien n'impose la comptabilisation des effectifs employés par d'autres collectivités publiques que l'État, même si leur rémunération pèse indirectement sur celui-ci (emplois jeunes des établissements publics d'enseignement, enseignants des établissements privés sous contrat).

C. La troisième insincérité dénoncée par les députés requérants visait la " débudgétisation massive " résultant du transfert vers les organismes de sécurité sociale et ceux concourant à leur financement de charges incombant jusqu'ici au budget de l'État. Il s'agit de la compensation des allègements de cotisations sociales induits par la politique de réduction du temps de travail et par l'abaissement des charges sociales sur les bas salaires. Mais le Conseil a rejeté cette argumentation, en réalité dirigée contre la loi de financement de la sécurité sociale pour 2000, en répondant à un grief similaire formulé contre cette loi (n° 99-422 DC du 21 déc. 1999). Il n'y avait donc plus à y revenir.

Au-delà du débat purement constitutionnel, il reste que les débudgétisations substantielles opérées au cours des années récentes posent un grave problème de visibilité des dépenses

publiques, ainsi que l'a justement relevé la Cour des comptes. La rédaction de la décision n° 99-424 DC se fait l'écho de cette préoccupation.

II. Les saisines contestaient, en second lieu, un certain nombre de dispositions particulières de la loi déferée

A. L'article 3 réorganise, en le clarifiant et, dans la grande majorité des cas, en le libéralisant, le régime d'imposition des indemnités versées à l'occasion de la rupture d'un contrat de travail ou de la cessation des fonctions des dirigeants et mandataires sociaux.

Les sénateurs requérants estimaient que l'imposition, même partielle, d'indemnités ayant le caractère de dommages-intérêts était inconstitutionnelle et, en particulier, contraire au principe énoncé par l'article 13 de la Déclaration de 1789, selon lequel les contribuables doivent être imposés à raison de leurs " capacités contributives ".

Le moyen ne pouvait être accueilli.

Il est en effet loisible au législateur – et il existe à cet égard de nombreux précédents – de prévoir l'imposition d'indemnités, dès lors que, ce faisant, il ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, ne méconnaît pas le principe d'égalité devant l'impôt et se fonde sur des critères objectifs et rationnels.

Le Conseil n'a relevé aucune rupture caractérisée en l'espèce, eu égard au plafond élevé au-dessus duquel les indemnités de départ sont imposées, au fait que la différence établie entre salariés et non salariés est justifiée par la non-identité de leur situation (le mandat des dirigeants est révocable en vertu de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales) et à l'inexistence d'un principe constitutionnel interdisant de manière absolue l'imposition de dommages intérêts.

B. L'article 20 porte de 2,5 % à 5 % (conformément à la directive 90/435/CE du 23 juill. 1990) la " quote part pour frais et charges " qui n'est pas admise en déduction des produits de participation du bénéfice de la " société mère ", dans le cadre du régime " mère-fille ". Cette quote-part est calculée sur le montant total des dividendes, avoir fiscal compris.

Les sénateurs requérants dénonçaient une rupture entre sociétés mères selon que leurs filiales sont situées en France ou dans un pays connaissant le système de l'avoir fiscal et prévoyant son transfert (imposition sur les dividendes reçus augmentés de l'avoir fiscal) ou que tel n'est pas le cas (imposition sur les seuls dividendes reçus).

Mais le taux le plus élevé trouve sa contrepartie dans le bénéfice de l'avoir fiscal. La différence de traitement critiquée est donc justifiée par une différence de situations en rapport avec l'objet de l'article 20. Aucune différence de traitement n'existe à produit égal.

C. L'article 21 prévoit la " neutralisation " de la diminution du taux de l'avoir fiscal au regard du précompte mobilier.

Lorsque les sommes distribuées donnent lieu chez la société distributrice au paiement du précompte (par exemple, si la société mère redistribue des dividendes issus d'une filiale étrangère), l'avoir fiscal octroyé aux actionnaires personnes morales est rehaussé de 20 % du

montant du précompte acquitté, de manière à toujours pouvoir appliquer le taux normal de l'avoir fiscal pour les personnes morales (40 %).

La saisine sénatoriale dénonçait à nouveau, dans ce dispositif, une rupture d'égalité entre actionnaires selon l'origine des dividendes distribués.

Le moyen manquait en fait. L'actionnaire touchant un dividende prélevé sur des résultats soumis à l'impôt sur les sociétés n'est pas placé dans une situation plus défavorable que celui qui reçoit un dividende ayant comme origine un résultat étranger. Si le premier ne bénéficie pas de la majoration de l'avoir fiscal, c'est que la distribution dont il a bénéficié a échappé totalement au précompte. En l'absence de précompte et de majoration de l'avoir fiscal au titre du précompte, la rémunération totale de l'actionnaire personne morale serait la même.

D. La réglementation fiscale permet de suspendre la taxation des plus-values constatées à l'occasion des restructurations d'entreprises lorsque ces opérations sont réalisées par des échanges de titres sans perception de liquidités. Les plus-values ainsi reportées sont taxables au moment de la cession des titres.

Pour tenir compte de l'accélération des restructurations, l'article 22 fixe les conditions d'application de plein droit de ce régime.

Lorsque l'agrément reste nécessaire, sa délivrance est subordonnée à trois conditions cumulatives :

1. l'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice, par la société bénéficiaire de l'apport, d'une activité autonome ou par l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties;
2. l'opération n'a pas comme objectif principal, ou comme un de ses objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscales;
3. les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition.

Les critères ainsi imposés à l'autorité administrative encadrent suffisamment son action pour écarter le grief tiré, par les députés requérants, de ce que le législateur serait resté en deçà de sa compétence (n° 87-237 DC du 30 déc. 1987, Rec. p. 63, cons. 11; n° 99-422 DC du 21 déc. 1999, cons. 17 à 19).

Le deuxième critère va de soi : il jouerait même dans le silence de la loi.

Le troisième ne peut donner lieu qu'à une vérification technique.

Seul le premier critère, qui tient au " motif économique de l'opération ", pourrait donner lieu, de la part de l'administration, à une appréciation délicate et suggérer une " marge de manoeuvre " excessive au regard de l'article 34 de la Constitution. Mais la condition posée est celle de la réalité du motif et non de sa pertinence. Aussi le ministre sera-t-il amené à vérifier cette réalité et non à se faire juge de l'intérêt économique de l'opération. Le critère ne laisse donc place à aucune subjectivité.

E. Les redevances sur l'édition des ouvrages de librairie et sur l'emploi de la reprographie alimentent le " fonds national du livre " (compte d'affectation spéciale n° 902-16). Le produit

de ces redevances bénéficie exclusivement au Centre national du livre, établissement public administratif. Dans un souci de simplification administrative, l'article 57 affecte directement leur produit au Centre national du livre sans transiter par le fonds national du livre dont la loi de finances organise la clôture.

Contrairement à ce que soutenait la saisine sénatoriale, cette disposition ne méconnaît pas les règles d'affectation imposées par l'ordonnance organique du 2 janvier 1959, dès lors, d'une part, qu'il est loisible à la loi de finances de clore un compte d'affectation spéciale et, d'autre part, que le législateur, même ordinaire, peut affecter le produit d'un impôt à un établissement public (par exemple : n° 98-403 DC du 29 juill. 1998, Rec. p. 279, cons. 15).

F. L'article 59 institue une contribution sur la cession à un service de télévision des droits de diffusion de manifestations ou de compétitions sportives. Le taux de la contribution est fixé à 5 % du montant des encaissements. Le produit de cette contribution est affecté au compte d'affectation spéciale n° 902-17 " Fonds national pour le développement du sport ".

Les députés requérants estimaient cette imposition " non nécessaire ", au sens de l'article 14 de la Déclaration de 1789, en se fondant sur l'hypothèse que son produit ferait l'objet d'une péréquation entre les 171000 clubs amateurs que compte notre pays, ce qui aboutirait à des dotations dérisoires.

Le moyen manquait tout d'abord en fait car la disposition critiquée ne modifie en rien les règles d'intervention du fonds national pour le développement du sport, dont la vocation, comme la pratique, sont au contraire de concentrer les crédits disponibles sur des actions prioritaires. Le " saupoudrage " dénoncé ne résultait donc aucunement de l'article 59.

L'argumentation était en outre inopérante. Aucune règle, ni aucun principe constitutionnel n'impose d'adéquation entre la nature d'un impôt et son affectation (n° 99-422 DC, préc.). Destiné à financer des dépenses d'intérêt général et reposant sur des critères d'assujettissement objectifs et rationnels, l'impôt en cause ne peut être utilement critiqué pour des motifs tirés de l'éventuel mauvais emploi de son produit.

G. L'article 91 insère dans le livre des procédures fiscales un article L. 13-0A ainsi rédigé : " Les agents de l'administration des impôts peuvent demander toutes informations relatives au montant, à la date et à la forme des versements afférents aux recettes de toute nature perçues par les personnes dépositaires du secret professionnel en vertu des dispositions de l'article 226-13 du code pénal. Ils ne peuvent demander de renseignements sur la nature des prestations fournies par ces personnes. "

Selon la saisine sénatoriale, le terme d'" informations " figurant dans cette disposition permettrait aux services fiscaux de prendre connaissance de l'identité de la personne bénéficiaire des prestations, ce qui, pour certaines des professions concernées (médecins, avocats...), porterait atteinte au respect de la vie privée du client.

Or le respect de la vie privée est constitutionnellement garanti (n° 99-416 DC du 23 juill. 1999, cons. 45; n° 99-419 DC du 9 nov. 1999, cons. 73; n° 99-422 DC, préc., cons. 52).

Le moyen manquait à nouveau en fait, comme le montrait la genèse de la disposition critiquée. Si celle-ci prévoyait à l'origine (art. 57-IV du projet de loi) que les agents de l'administration des impôts pouvaient demander - outre le montant, la date et la forme des

versements - l'identité des clients, cette dernière mention a été retirée, le législateur ayant clairement manifesté son intention de tenir compte de l'émotion que cette levée du secret professionnel avait pu provoquer.

H. L'article 94 fusionne les différents régimes d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux des particuliers en un régime unique comportant un seuil d'imposition annuel fixé à 50000 francs (montant annuel des cessions) en deçà duquel ces plus-values seront exonérées. Sous cette réserve, la fusion des régimes est effectuée à droit constant (de ce point de vue, l'article 94 se rapproche d'une mesure de codification).

Cette simplification, applicable aux opérations réalisées à compter du 1er janvier 2000, permettra d'alléger les obligations déclaratives des contribuables.

Mettant en cause la législation actuelle, autant que l'article 94, les députés requérants faisaient grief au seuil de 50000 francs par foyer fiscal de ne pas tenir compte de la composition de celui-ci.

Le mécanisme critiqué apparaît cependant comme le mieux adapté pour éviter de faire peser des obligations déclaratives sur des contribuables qui réalisent des cessions de faible montant. À la différence d'un abattement, qui a pour effet de modifier l'assiette d'un revenu soumis à l'impôt, le seuil de cession est la condition du déclenchement de l'imposition. Son franchissement distingue les contribuables qui seront éventuellement imposables de ceux qui ne le seront pas, parce que la modestie de leurs transactions dispense de rechercher si les cessions réalisées se sont traduites par des pertes ou par des gains. Pour obtenir cette simplification, qui se rattache à l'objectif constitutionnel d'intelligibilité de la loi, il eût été contre-indiqué, car trop complexe, de prendre en compte la structure du foyer. Cette non prise en compte est " pertinente " au sens de la jurisprudence sur le principe d'égalité.

I. L'article 96, résultant d'un amendement parlementaire, tentait, pour la troisième année consécutive, d'instituer, au profit des communes, une taxe sur les activités commerciales non salariées à durée saisonnière ¹.

Faisant droit aux deux saisines, le Conseil a déclaré la troisième tentative également inconstitutionnelle, cette fois sur le terrain de l'égalité devant l'impôt.

La taxe (fixée par le conseil municipal dans une fourchette comprise entre 50 et 800 F le mètre carré, l'assiette étant constituée par la surface de l'emplacement où s'exerce l'activité) était en effet " due pour l'année d'imposition à la date de la première installation ".

Or, s'agissant de commerces itinérants, la non prise en compte de la durée d'installation aurait conduit à des disparités injustifiables entre commerçants non sédentaires, selon que leur activité les conduit à se déplacer, en cours d'année, dans un petit nombre de communes (voire une seule, dans le cas d'une grande ville par exemple) ou dans un grand nombre d'entre elles.

La motivation de la décision, liée au caractère non sédentaire de l'installation, ne condamne évidemment pas les impôts qui, telle la taxe d'habitation, ne prennent pas en compte la durée d'occupation effective.

J. L'article 103 porte à 80 % la majoration prévue pour défaut de déclaration à l'article 1728 du code général des impôts en cas de découverte d'une " activité occulte ". Ce taux est le

même qu'en cas d'échec des deux mises en demeure successives, prévues par le 3 de l'article 1728 (dans sa rédaction antérieure), de présenter les documents dont la loi fiscale impose la production.

Contrairement à ce que soutenaient les sénateurs requérants, une telle majoration ne méconnaît ni la présomption de bonne foi (si celle-ci peut être renversée par la dissimulation d'activité, c'est à l'administration de prouver la dissimulation), ni le principe de nécessité et de proportionnalité des sanctions (n° 97 395 DC, préc., cons. 40). Par ailleurs, elle ne fait pas double emploi avec la majoration prévue par l'article 1728 actuel en cas d'échec des mises en demeure mentionnées par son 3, puisque la découverte d'une activité occulte est exclusive de toute mise en demeure. Il ne saurait donc y avoir cumul de pénalités.

Enfin la notion d' " activité occulte " est définie par le livre des procédures fiscales avec une précision suffisante (art. L. 12, L 47 C et surtout L. 169).

K. L'article 106 insère dans le code général des impôts un article 1740 ter A ainsi rédigé :

" Toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu mentionnés aux articles 289 et 290 quinquies donne lieu à l'application d'une amende de 100 F par omission ou inexactitude. Toutefois, l'amende due au titre de chaque facture ou document ne peut excéder le quart du montant qui y est ou aurait dû y être mentionné.

Cette amende ne peut être mise en recouvrement avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contrevenant la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai des observations. Elle est recouvrée suivant les procédures et sous les garanties prévues pour les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont instruites et jugées comme pour ces taxes. "

Cette disposition n'encourt pas le reproche de disproportion, entre la faute et la sanction, qui avait abouti à la censure du IV de l'article 85 de la loi de finances pour 1998 (n° 97-395 DC, préc., cons. 39), puisque le montant de l'amende est désormais plafonné à un niveau acceptable (quart du montant qui est ou aurait dû être mentionné sur la facture).

Par ailleurs, manquait en fait le grief tiré par les sénateurs requérants d'une violation des droits de la défense, le second alinéa du nouvel article 1740 ter A apportant des garanties sérieuses et l'administration devant en tout état de cause, même dans le silence des textes, respecter les droits de la défense (n° 97-395 DC, préc., cons. 38).

L. L'article 107 abroge l'article L. 80 C du Livre des procédures fiscales, aux termes duquel : " L'intervention, auprès d'un contribuable, sur le territoire national, d'un agent d'une administration fiscale d'un pays étranger rend nuls et de nul effet le redressement ainsi que toute poursuite fondée sur celui-ci " .

Les sénateurs requérants tiraient de cette abrogation la conséquence que les administrations fiscales étrangères auraient désormais le pouvoir de conduire leurs investigations sur le territoire français au mépris de la souveraineté nationale.

L'article 107 n'a évidemment pas cette portée.

Seule une convention internationale (telle la convention du Conseil de l'Europe du 25 janvier 1988 concernant l'assistance mutuelle en matière fiscale, à ce jour non signée par la France) pourrait prévoir une telle intervention. Encore la ratification d'une telle convention ne serait-elle conforme à la Constitution que si, notamment, les agents des services fiscaux étrangers se déplaçaient accompagnés par leurs homologues français (n° 98-408 DC du 22 janv. 1999, cons. 38).

III. La décision commentée soulève d'office l'inconstitutionnalité de l'article 113

Aux termes de cet article : " Afin de maintenir le contrôle parlementaire, tous les projets, quel que soit leur montant, financés dans la zone de solidarité prioritaire sur les crédits figurant au budget du ministère des affaires étrangères et qui relevaient de la compétence du Fonds d'aide et de coopération au 31 décembre 1999 ne peuvent être mis en oeuvre par le ministère qu'après l'accord préalable du comité directeur du Fonds d'aide et de coopération ou de l'organe de décision qui lui sera substitué, au sein duquel continueront à siéger des représentants de chaque assemblée ".

Outre qu'il soulevait une délicate question de séparation des pouvoirs (puisque tendant à faire participer des parlementaires à des décisions relevant de l'activité courante du pouvoir exécutif), cet article était sans conteste un cavalier budgétaire.

Concernant exclusivement le déclenchement d'actions financées par le Fonds d'aide et de coopération et n'ayant trait ni au montant global de ses crédits, ni au contrôle a posteriori de leur utilisation, l'article 113 ne trouvait pas sa place dans une loi de finance.

1. La première tentative avait échoué, en raison du caractère tardif de l'amendement (n° 98-402 DC du 25 juin 1998, Rec. p. 269, cons. 4). La deuxième avait été censurée en raison de son imprécision quant aux modalités de recouvrement (n° 98-405 DC préc., cons. 57 à 59).