SEANCE DU 4 AVRIL 1968

--

La séance est ouverte à 10 h. 10 en présence de M. le Président PALEWSKI, de MM. CASSIN, MONNET, WALINE et LUCHAIRE.

M. le Président donne connaissance de l'ordre du jour qui prévoit :

I - L'installation de MM. SAINTENY,DUBOIS et CHATENET, nouveaux membres du Conseil constitutionnel.

II - La désignation par tirage au sort des membres des sections prévues à l'article 36 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel.

III - L'examen de la nature juridique, en application de l'article 37, alinéa 2 de la Constitution, de certaines dispositions relatives aux agents de l'administration des impôts.

M. le Président demande à M. le Secrétaire Général d'introduire MM. SAINTENY,DUBOIS et CHATENET dans la salle de séance et déclare :

"J'invite MM. Jean SAINTENY,Georges-Léon DUBOIS et Pierre CHÂTENET à prendre rang au sein du Conseil constitutionnel.

Je veux redire aux nouveaux membres du Conseil combien nous sommes heureux de les voir à nos côtés et tout ce que nous attendons d'une coopération dont leurs états de services passés nous montrent tout le prix.

.../.

La haute expérience de M. Jean SAINTENY, Gouverneur de la France d'Outre-Mer, ancien Commissaire de la République pour le Tonkin et le Nord-Annam, ancien Délégué général de France au Nord-Viet-Nam, ancien Commissaire général au Tourisme, ancien Ministre des anciens Combattants et victimes de guerre et membre du Conseil de l'Ordre de la libération, le qualités de courage, de patriotisme et de discernement politique dont il a fait preuve au cours de ces hautes missions, nous font particulièrement apprécier sa présence au milieu de nous.

La grande expérience juridique de M. Georges-Léon DUBOIS, tour-à-tour Sous-Directeur des Grâces, Conseiller puis Président de chambre à la Cour d'Appel, Avocat général près ladite Cour, Conseiller à la Cour de Cassation, conférera à ses avis une autorité et un poids particuliers.

Enfin, la connaissance de tous les rouages de l'Etat, les fonctions si importantes exercées par M. Pierre CHÂTENET, Maître des Requêtes puis Conseiller d'Etat, Directeur de la Fonction publique à la Présidence du Conseil, Délégué à l'Air du Ministre des Armées, Secrétaire d'Etat auprès du Premier Ministre, Ministre de l'Intérieur, Président de la Commission de la Communauté européenne de l'Energie atomique, montrent tout ce que nous pouvons attendre de son activité au sein de ce Conseil.

Messieurs, vous êtes les très bienvenus !

Le Président invite, ensuite, le Conseil à passer à la deuxième partie de son ordre du jour qui appelle le tirage au sort des sections dont la formation en son sein est prévue par l'article 36 de l'ordonnance organique du 7 novembre 1958 sur le Conseil constitutionnel dont il rappelle les termes en en donnant lecture.

Il demande à M. le Professeur LUCHAIRE de bien vouloir, en sa qualité de plus jeune membre de cette assemblée procéder à cette opération.

.../.

A cet effet, neuf bulletins ont été préparés dans une urne : ils sont de trois couleurs différentes, bleu pour les membres nommés par le Président de la République, vert pour les membres nommés par le Président du Sénat et orange pour ceux désignés par le Président de l'Assemblée nationale.

A l'issue de ce tirage ausort les sections sont ainsi constituées :

1ère section : M. le Président PALEWSKI, M. DUBOIS, M. CHÂTENET.

2ème section : M. CASSIN, M. ANTONINI, M. SAINTENY.

3ème section : M. MONNET, M. WALINE, M. LUCHAIRE.

M. ANTONINI arrive alors en séance et M. lePrésident PALEWSKI lui donne la parole pour présenter le rapport de la troisième affaire inscrite à l'ordre du jour qui porte sur l'examen de la nature juridique, en application de l'article 37, alinéa 2, de la Constitution, des dispositions

1°- de l'article 25 (3e alinéa) de la loi n° 63-254 du 15 mars 1963 portant réforme de l'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière ainsi que des articles 3-1, 11-1 (3e), 24 (2,3 et 5) et 27 (1er alinéa) de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963, portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale,

en tant que ces dispositions déterminent ou ont pour effet de déterminer le grade du fonctionnaire habilité à effectuer les opérations qu'elles fixent ;

2°- de l'article 37-1 (1er alinéa) de la loi n° 64-1278 du 23 décembre 1964, portant loi de finances rectificative pour 1964.

.../.

M. ANTONINI après avoir rappelé que tout ce qui touche aux impôts est en France traité avec plus de "passion que de raison" présente le rapport suivant :

I.- ORIGINE DE L'AFFAIRE.

La présente affaire a été suscitée par le souci qui anime le Ministre de l'Economie et des Finances de mener à bonne fin un vaste projet de réorganisation des structures actuelles de l'un de ses rouages les plus importants : la Direction générale des Impôts.

Ce projet, qui s'appliquerait à tous les échelons, national, régional et départemental, tend essentiellement à substituer aux structure actuelles, héritées des anciennes directions générales des Contributions directes, des Contributions indirectes et de l'Enregistrement, une administration unifiée, mieux adaptée aux tâches nouvelles et dans laquelle la spécialisation, au lieu d'être liée à la nature juridique des impôts, serait déterminée par le caractère des principales branches de l'activité économique des assujettis. Il en résulterait à la fois une simplification de la tâche des agents de l'administration et de celle du contribuable en même temps que la possibilité pour les services d'un allègement des besognes purement matérielles qui, regroupées, pourraient être confiées à des équipes de spécialistes utilisant toutes les ressources de la technique moderne.

Mais la réalisation de cette réforme se heurte à l'existence des structures administratives qui, dans leur état actuel, ne se prêtent pas aux desseins d'unification et de nouvelle répartition des tâches qui sont envisagés.

Il convient donc, avant de réaliser ce projet, d'adapter ces structures aux règles nouvelles que l'on entend promouvoir dans la répartition des tâches à l'intérieur de la Direction Générale des Impôts.

.../.

A cet égard, après avoir rappelé quelles étaient les structures actuelles de cette administration, la note du Gouvernement précise, dans une partie critique, les points sur lesquels cette organisation ne correspondrait plus à la nouvelle répartition des tâches que l'on se propose d'instaurer et en quoi, même, elle serait un obstacle à la réalisation de celle-ci.

En bref, tout le système actuel, répartit les différentes tâches entre trois catégories d'agents, agents du cadre A, comportant surtout des inspecteurs, du cadre B composé en majorité de contrôleurs , du cadre C, constitué par des agents de constatationet d'assiette, tout ce système repose sur le monopole qui est conféré par certains textes aux seuls inspecteurs pour la réalisation de toute une série d'opérations à l'égard des contribuables, telles que vérification des déclarations, demandes d'éclaircissements, notification des redressements, rectification et taxation d'office , instruction des réclamations contentieuses, l'inspecteur étant compétent, rigoureux, distant et discret, accessible mais incorruptible constitue la clé de voute du système reposant sur son monopole.

Or,ce monopole, s'il constitue une certaine garantie de compétence pour les contribuables, comporte, en revanche, de sérieux inconvénients sur les différents plans de la répartition de tâches qui n'exigent pas toutes, le concours d'un inspecteur, de l'unification et de la rationalisation des procédures de vérification dont certaines laissent une grande latitude à l'administration dans le choix de ses agents, enfin sur le plan du recrutement des agents de cette catégorie dont les perspectives pour les prochaines décennies sont loin d'être favorables.

La mise en oeuvre de la réforme envisagée implique donc, comme préalable indispensable, la suppression du monopole des inspecteurs des impôts et, donc, la modification des textes qui l'ont institué.

.../.

Or ce monopole est établi par un certain nombre de dispositions qui sont toutes de caractère législatif puisqu'elles sont contenues dans trois textes de lois qui sont :

1° la loi n° 63-254 du 15 mars 1963, portant réforme de l'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière dont l'article 25 - 3ème alinéa - précise que "les agents des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur peuvent demander aux héritiers et autres ayants droit des éclaircissements ainsi que toutes justifications au sujet des titres, valeurs et créances non énoncés dans la déclaration et entrant dans les prévisions du premier alinéa ci-dessus" ;

2° la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963, portant unification et harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale et dont les articles 3-1, 11-1 (3ème alinéa), 24 (2,3 et 5) et 27 (1er alinéa) attribuent à l'inspecteur le monopole de la réalisation de certaines mesures d'instruction des réclamations ou de certaines opérations de vérification ou de redressement ;

3° la loi n° 64-1278 du 23 décembre 1964 dont l'article 37-1 (1er alinéa) qui spécifie que "lorsque l'intervention de l'inspecteur des impôts est prévue pour l'établissement ou la rectification des bases d'imposition, l'inspecteur compétent s'entend de celui qui reçoit les déclarations correspondantes et en outre de l'inspecteur chargé des fonctions spéciales de vérification et de contrôle".

Dès lors, le Gouvernement n'avait d'autre ressource, avant de pouvoir procéder à la modification des dispositions législatives précitées, que de recourir à la procédure prévue par l'article 37, alinéa 2, de la Constitution en soumettant au Conseil constitutionnel l'appréciation de la nature juridique desdites dispositions.

C'est ce qu'a fait le Premier Ministre dans sa lettre du 20 mars 1968, par laquelle il a saisi le Conseil de l'appréciation de la nature juridique :

.../.

1° des dispositions précitées des lois des 15 mars et 27 décembre 1963, en tant que ces dispositions déterminent ou ont pour effet de déterminer le grade des fonctionnaires habilités à effectuer les opérations qu'elles visent

2° de l'article 37-1 (1er alinéa) de la loi du 23 décembre 1964, portant loi de finances rectificative pour 1964.

Pour déterminer la solution à donner au problème ainsi posé, il convient :

I.- de rechercher quelles sont les dispositions de l'article 34 de la Constitution susceptibles d'être mises en cause par l'appréciation de la nature juridique des textes soumis à l'examen du Conseil constitutionnel.

II.- De définir la nature juridique qu'il convient d'attribuer à ces textes au regard des dispositions de l'article 34 qui auront été retenues.

o

o o

II.- <u>Quelles sont les dispositions de l'article 34 de la Constitution susceptibles d'être mises en cause pour l'appréciation de la nature juridique des textes soumis à l'examen du Conseil constitutionnel</u> ?

A première vue, ces dispositions pourront paraître assez nombreuses ; ce sont, tout d'abord, les deux dispositions citées par le texte du Gouvernement, c'est-à-dire celles relatives respectivement aux "règles concernant ... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature", et celles relatives aux "règles concernant ...les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques", énoncées au 4ème et au 2ème alinéa du 2ème paragraphe de l'article 34 ; ce sont, ensuite les dispositions

.../.

relatives aux "règles concernant ... les garanties fondamentales accordées aux fonctionnaires civils et militaires de l'Etat", visées au 3ème alinéa du 3ème paragraphe dudit article et, enfin, les dispositions relatives aux "principes fondamentaux du régime de la propriété, des droits réels ...", qui font l'objet du 4ème alinéa du 4ème paragraphe du même article.

A vrai dire, un rapide examen suffit à opérer une importante sélection parmi ces dispositions.

Dès l'abord, en effet, on peut éliminer les deux dernières qui viennent d'être citées.

Il ne semble pas que les textes soumis à l'examen du Conseil constitutionnel touchent "aux règles concernant ... les garanties fondamentales accordées aux fonctionnaires ...", ceux-ci ne pouvant jamais se prévaloir, s'agissant de leur compétence ou de leurs attributions, d'aucune disposition de leurs statuts qui puisse leur conférer un droit acquis au maintien d'un ordre de choses défini ne varietur.

D'ailleurs, l'examen des textes réglementaires qui fixent le statut des personnels intéressés ne permet de découvrir aucune disposition qui serait de nature à justifier, sur ce point, l'existence d'une contestation. Par ailleurs, le Directeur général des impôts affirme qu'il n'existe, en ce domaine, aucune revendication de la part des syndicats.

Il en va de même en ce qui concerne "les principes fondamentaux .... du régime de la propriété et des droits réels ...". Si, en effet, à l'occasion de la détermination de certaines impositions, notamment en matière successorale, les agents de l'administration peuvent être amenés à définir l'actif successoral ou la consistance des droits réels, il est évident que ces définitions n'ont de valeur que sur le seul plan fiscal et ne sauraient prévaloir sur l'application des règles du droit civil.

.../.

Quant aux "règles concernant .... les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques", elles ne paraissent pas davantage susceptibles d'être mises en cause en l'espèce.

Certes, la détermination des qualités requises de "l'interlocuteur valable" que le contribuable est en droit, semble-t-il, d'avoir en face de lui pour discuter de la régularité de ses impositions, est bien un problème qui touche à l'essence même de tout un ensemble de droits à la sauvegarde desquels chacun est très profondément attaché.

Mais, de même qu'elle ne porte pas atteinte au droit de propriété, elle ne met en cause aucune des libertés ni, par voie de conséquence, aucune des garanties édictées pour leur défense.

Au terme de cet examen, il apparaît donc que la seule disposition de l'article 34 de la Constitution susceptible d'être mise en cause par les textes dont il s'agit est celle qui vise "les règles concernant .... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature" et encore, seulement en tant qu'elle vise "les règles concernant l'assiette" car, pour ce qui est des règles relatives au taux et aux modalités de recouvrement, elles sont manifestement exclues du domaine de cette affaire.

o

o o

III.- Quelle est, au regard de la disposition précitée de l'article 34 de la Constitution la nature juridique qu'il convient d'attribuer aux textes déférés à l'examen du Conseil constitutionnel ?

Tout dépend de la portée que l'on attribue aux règles dont il s'agit.

Dans une première interprétation, qui peut se fonder sur les termes très généraux dans lesquels est rédigé sur ce point l'article 34, on peut estimer que, par "les règles

.../.

concernant l'assiette .... des impositions de toute nature", il faut entendre non seulement les normes relatives à la fixation des bases de l'imposition et au calcul de celle-ci, mais encore toutes celles qui, à quelque titre que ce soit, peuvent avoir une incidence sur la détermination de cette imposition.

Si l'on adopte cette interprétation, il est bien difficile d'exclure de cette catégorie de règles celles qui touchent à la désignation des autorités compétentes pour établir l'assiette de l'impôt. Une telle manière de voir conduirait donc à admettre que l'ensemble des textes soumis à l'examen du Conseil constitutionnel relève du domaine de la loi.

Mais le caractère manifestement excessif d'une telle conséquence, la contradiction qu'elle présente avec certaines décisions rendues antérieurement par le Conseil constitutionnel dans des domaines voisins (décisions n° 64-29 L du 12 mai 1964, p. 37 et n° 67-49 L du 12 décembre 1967) concourent à montrer que cette interprétation est trop extensive et ne correspond pas au véritable esprit de la disposition en cause.

En réalité, ce que vise cette disposition c'est l'ensemble des règles qui concourent à l'établissement de l'assiette de l'impôt, à l'exclusion de toutes autres et notamment de celles qui peuvent être considérées comme de simples modalités d'application des premières.

Nous retrouvons là une distinction que le Conseil a déjà eu maintes fois l'occasion de faire entre les principes ou les règles, qui sont de nature législative et les modalités d'application, qui relèvent du domaine du règlement.

Or il semble qu'il y a lieu en l'espèce de faire une nouvelle application de cette distinction en adoptant une interprétation des dispositions en cause plus restrictive que celle qui a été précédemment exposée.

.../.

Dans cette interprétation, qui est celle du Gouvernement, s'agissant de l'assiette des impositions, on limite la portée des règles énoncées à l'article 34 à la détermination des bases de l'imposition et à l'évaluation de celle-ci sur le fondement des éléments ainsi retenus, ce qui a pour résultat d'exclure du domaine de ces règles et donc de celui de la loi toutes les autres règles et notamment celles relatives à l'organisation des structures administratives nécessaires pour le fonctionnement du système, considérées co me de simples modalités d'application.

Cette manière de voir a pour elle à la fois l'autorité que lui confère l'existence de plusieurs précédents et celle qu'elle puise dans le simple bon sens.

Même à l'époque où la création de services publics était indiscutablement réservée à la loi, on a toujours estimé que le pouvoir exécutif était compétent pour tout ce qui concerne "l'organisation intérieure des services publics et les conditions de leur fonctionnement qui ne lèsent pas les droits des tiers". (Conclusions Romieu sur Conseil d'Etat, 4 mars 1906, Babin Sirey 1908 p. 3.110).

Ce principe demeure naturellement valable à l'heure actuelle. L'organisation des services publics est une matière réglementaire. Cette position est d'ailleurs conforme aux décisions ci-dessus rappelées déjà rendues par le Conseil constitutionnel dans des domaines voisins :

- décision du 12 mai 1964, par laquelle vous avez estimé que, si la définition du pouvoir dont dispose l'autorité de tutelle à l'égard des collectivités locales ressortissait au domaine de la loi, la détermination des autorités auxquelles est confié l'exercice du pouvoir de tutelle relevait du domaine réglementaire ;

- décision du 12 décembre 1967 rendue à propos de la loi du 10 juillet 1964 portant réorganisation de la région parisienne par laquelle vous avez estimé que si le transfert

.../.

de compétence d'une collectivité locale à l'Etat est une opération qui met en cause les principes fondamentaux de la libre administration des collectivités locales, de leurs compétences et de leurs ressources et relève, dès lors, du domaine de la loi, il appartient au pouvoir réglementaire de répartir entre les délégués du Gouvernement, et dans les limites de compétence ainsi tracées, les attributions de l'Etat

Il convient de préciser que les dispositions de forme législative soumises au Conseil constitutionnel ne concernent pas la garantie fondamentale que constitue pour les contribuables, la faculté de former un recours administratif devant le directeur départemental ou un recours contentieux contre les évaluations retenues par l'autorité administrative. Ni directement ni indirectement les droits du contribuable ne sont ainsi concernés.

Cette solution se recommande aussi du simple bon sens.

Il n'est guère contestable, en effet, que les dispositions relatives à la structure interne de la Direction générale des impôts et, par suite, à la désignation des agents de cette administration qualifiés pour établir les éléments de l'assiette et, le cas échéant, pour en discuter avec le contribuable ne peuvent être considérées, d'un point de vue objectif, comme ressortissant à l'ensemble des règles tendant à l'établissement de l'assiette des impositions.

Certes, les agents dont il s'agit peuvent être amenés, en cours de vérification ou de discussion avec le contribuable à modifier l'assiette de l'imposition de ce dernier, mais ils ne peuvent le faire, en tout état de cause, qu'en application des règles édictées pour le juste établissement de cette imposition et sans pouvoir, en aucun cas, apporter une modification auxdites règles.

.../.

Il en est de même, d'ailleurs, en ce qui concerne l'application des règles relatives au taux des impositions et à leurs modalités de recouvrement.

En réalité, le problème que pose cette affaire si il y en a un, ne se situe pas sur le plan juridique de l'application de la disposition du 4ème alinéa du 2ème paragraphe de l'article 34. Il ne se situe pas davantage sur le terrain du 2ème alinéa de ce même paragraphe qui place dans le domaine de la loi "les règles ..... concernant les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques".

De quelle liberté s'agirait-il en l'espèce et, partant de quelle garantie ?

A la vérité, le véritable noeud du problème est celui de l'appréciation du degré de qualification, plus ou moins élevé, qu'il convient d'attribuer à l'agent de l'administration chargé de la tâche de la vérification du bien fondé des déclarations et des éventuelles discussions avec le contribuable.

Autrement dit, il s'agit de trancher si la détermination des qualités requises de "l'interlocuteur valable" que le contribuable est en droit d'avoir en face de lui est susceptible, à quelque titre que ce soit, de relever du domaine de la loi.

A la lumière de ce qui vient d'être dit, il nous semble impossible de répondre autrement que par la négative, ce problème ne pouvant être rattaché ni aux règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement de l'impôt ni aux règles relatives aux garanties fondamentales des libertés publiques.

.../.

Faute de pouvoir considérer les dispositions en cause comme relevant de la compétence du législateur, est-il au moins possible de limiter le pouvoir qui appartient à l'autorité réglementaire dans la détermination des catégories dans lesquelles seront choisis les agents destinés à remplacer les inspecteurs ?

Une telle limitation pourrait paraître nécessaire, faute de disposer du ou des projets de décrets dont la production accompagne habituellement la note du Gouvernement et qui sont pour le Conseil d'utiles éléments d'information sur les intentions de celui-ci, si le Directeur Général des impôts, qui a été longuement entendu par le rapporteur, n'avait pris soin de préciser que seraient substitués aux inspecteurs pour l'exécution de certaines opérations, notamment de vérification, des contrôleurs dont le niveau actuel de qualification est tout à fait comparable à celui des deux tiers des inspecteurs en fonction. Il y a lieu de préciser, en effet, que, avant 1950, les inspecteurs étaient recrutés au niveau du baccalauréat, qui est maintenant celui exigé des contrôleurs.

Dans ces conditions, on peut estimer, semble-t-il, que le droit des contribuables à se voir opposer des "interlocuteurs valables" sera respecté et qu'il n'y a pas lieu d'exiger des garanties supplémentaires.

En quoi, d'ailleurs, pourraient consister ces garanties ?

Dans la détermination d'un certain niveau hiérarchique Mais, alors, la question se pose de savoir si le Conseil constitutionnel dispose d'un pouvoir d'appréciation suffisant pour fixer lui-même ce niveau de compétence.

Dans l'insertion dans la décision du Conseil de la formule traditionnelle "sauf, pour le Gouvernement, à ne pas dénaturer les pouvoirs qui lui appartiennent en ce domaine"? Mais, alors, en utilisant une fois de plus cette formule dans u cas où elle ne paraît guère correspondre à une nécessité pratique, ne risque-t-on pas d'en dévaluer quelque peu la portée ?

.../.

En définitive, la solution la plus sage, parce que la plus conforme à la réalité, paraît donc être de reconnaître aux dispositions en cause le caractère réglementaire, sans limitation ni réserve conformément aux conclusions contenues dans la saisine du Premier Ministre.

C'est la solution que nous proposons au Conseil d'adopter."

A l'issue de cet exposé M. le Président remercie M. ANTONINI pour la qualité de son rapport et donne la parole à M. WALINE qui déclare être d'accord avec le rapporteur quant aux dispositions de l'article 34 de la Constitution auxquelles ils pourraient être fait appel pour rattacher au domaine législatif les textes soumis au Conseil.

En effet M. WALINE estime comme M. ANTONINI que ces textes ne mettent en cause ni les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ni les garanties fondamentales accordées aux fonctionnaires civils et militaires de l'Etat.

Par conséquent la discussion ne peut porter que sur un point qui est de savoir si les dispositions soumises au Conseil peuvent être considérées comme faisant partie des règles fixant "l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature ;"

Or si l'assiette peut n'être que le choix de la matière imposable elle peut être aussi tout ce qui touche à la liquidation de l'impôt avant son recouvrement. C'est le sens qui est retenu lorsque l'on distingue les services d'assiette et les services de recouvrement. Et, si cette interprétation est adoptée les règles qui déterminent le fonctionnaire chargé de fixer la base de l'impôt, la matière imposable, font partie des règles de l'assiette et dès lors ressortissent au domaine législatif.

.../.

Selon M. WALINE il n'est pas possible qu'ai été réservéeau législateur la détermination des bases de l'impôt et des formes de recouvrement et laissé en dehors du domaine législatif ce qui pour le contribuable est primordial à savoir la détermination de la somme qu'il aura à verser. Cette opération doit donc être rattachée soit à l'assiette soit aux modalités de recouvrement.

M. WALINE estime que la distinction dans les matières visées à l'article 34, entre ce qui est fondamental, qui serait législatif et ce qui ne l'est pas, qui aurait un caractère réglementaire, n'a pas été inventée, comme il a été dit , par le Conseil constitutionnel mais résulte directement des dispositions de l'article 34.

En effet ces dispositions réservent à la loi le soin de fixer les règles concernant les garanties fondamentales des fonctionnaires par exemple, ou de déterminer les principes fondamentaux dans un certain nombre d'autres matières, mais pour les impositions, il est précisé que : "la loi fixe les règles" cela signifie toutes les règles sans distinguer si elles sont ou non fondamentales.

M. WALINE n'ignore pas que même dans des cas semblables le Conseil constitutionnel a eu recours au critère tenant à l'importance des règles en cause pour fixer la limite du domaine législatif mais même en admettant cette jurisprudence, qu'il estime regrettable, M. WALINE pense que dans le c présent il n'est pas établi que l'on ne soit pas dans une matière fondamentale eu égard notamment au caractère passionnel de tout ce qui touche à l'impôt.

S'il est vrai, comme l'a rappelé le rapporteur, que les modalités d'organisation des services publics sont traditionnellement laissées à la compétence du pouvoir exécutif il faut noter que la direction générale des impôts n'est pas un service public ordinaire et, partant, ne pas généraliser trop hâtivement la règle rappelée dans l'arrêt Babin.

.../.

La détermination des sommes à payer est une question très importante pour le contribuable et pour ce faire l'inspecteur n'applique pas des règles automatiquement. La matière est complexe, les textes donnent lieu à de nombreuses difficultés d'interprétation d'où l'abondance du contentieux fiscal dont l'administration ne sort pas toujours gagnante. Ceci montre combien l'interprétation des textes d'ordre fiscal est délicate et pourquoi il importe qu'elle soit faite pas des inspecteurs issus de l'école des impôts et titulaires de la licence en droit, les inspecteurs de l'ancien recrutement titulaires du seul baccalauréat étant de moins en moins nombreux. M. WALINE rappelle d'ailleurs qu'ayant interrogé des élèves de l'école des impôts, il avait constaté combien ils connaissaient mal les droits et garanties des contribuables malgré leurs études juridiques.

A fortiori les contrôleurs doivent avoir des connaissances encore moins précises à cet égard. De plus les recours administratifs contre les décisions des agents ne constituent pas une véritable garantie pour le contribuable, car les directeurs départementaux ont sans doute tendance à ne pas contredire leurs subordonnés.

Quant au recours contentieux il présente des inconvénients beaucoup plus graves puisqu'il n'est pas suspensif et que par conséquent le contribuable doit ou bien payer ce qui lui est réclamé ou déposer une garantie (titres par exemple) ce qui peut le mettre dans une situation difficile. Il importe donc que le redevable ait affaire à des fonctionnaires ayant des connaissances juridiques et comptables sérieuses c'est pourquoi M. WALINE souhaiterait que les dispositions soumises au Conseil soient reconnues comme ayant une valeur législative.

.../.

M. LUCHAIRE rappelle les termes du rapporteur selon lesquels le problème fiscal est avant tout un problème psychologique. Une Commission chargée d'examiner cette question avait d'ailleurs conclu ses travaux en constatant que "le problème de l'impôt est un problème de rapport de confiance entre l'administration et le contribuable".

Il importe donc d'examiner la question soumise au Conseil en fonction de ces facteurs.

Or le Conseil est saisi de deux problèmes très différents :

1°) un problème de répartition de compétence "verticale" entre les inspecteurs et les contrôleurs.

C'est celui que pose les dispositions, soumises au Conseil, des lois des 15 mars et 27 décembre 1963.

2°) Un problème de répartition de compétence "horizontale" posé par les dispositions de la loi du 23 décembre 1964 qui précisent que l'inspecteur territorialement compétent pour intervenir dans certains cas est celui qui reçoit les déclarations correspondantes c'est à dire celui du lieu de l'imposition.

En ce qui concerne le premier de ces problèmes M. LUCHAIRE insiste sur le fait que les inspecteurs des impôts n'appliquent pas automatiquement les règles qui leur sont fixées. Il existe toute une série d'appréciations qu'une machin ne pourrait pas faire. De plus dans certains cas et, par exemple, dans celui qui est prévu à l'article 1649 septies G du code général des impôts, l'administration est engagée par l'interprétation donnée par l'agent chargé de la vérification.

La Direction générale des impôts peut elle admettre d'être ainsi engagée par l'appréciation d'un contrôleur ?

.../.

Le deuxième problème, celui du changement de compétence "horizontale," est posé par l'article 37-1, 1er alinéa de la loi du 23 décembre 1964 qui contient la règle selon laquelle l'inspecteur compétent est normalement celui du domicile du contribuable. Il est précisé dans la note du secrétariat général du gouvernement que cette règle "s'oppose à l'indispensable mécanisation des services fiscaux qui, pour être rentable, implique une certaine concentration des bureaux existants et le regroupement de nombre d'entre eux à l'échelle nationale ou régionale."

La même règle dresse, d'autre part, un obstacle à la spécialisation des vérificateurs alors qu'il apparait de plus en plus nécessaire, pour assurer l'homogénéité du contrôle fiscal d'un certain nombre de grandes branches d'activitéséconomiques ou de grandes entreprises, de constitue: des cellules de travail à compétence beaucoup plus fonctionnelle que territoriale .."

Quant à la nature juridique des dispositions soumises au Conseil, M. LUCHAIRE convient que dans sa décision n° 67-49 L du 12 décembre 1967 le Conseil constitutionnel a admis que la répartition des compétences entre le Préfet de police et les préfets des nouveaux départements de la région parisienne pouvait être faite et modifiée par le Gouvernement. Mais la décision n'eut sans doute pas été la même s'il s'était agi de donner au préfet de la Gironde certaines attributions concenant les habitants du Pas de Calais par exemple. Or selon les projets du Gouvernement une partie des tâches incombant actuellement aux inspecteurs locaux vont être confiées à des cellules travaillant à l'échelon régional ou même national et là encore l'effet psychologique dont l'importance en matière fiscale a été soulignée, risque d'être manqué dans la mesure où une telle modification supprime tout contact humain entre l'administration et le contribuable.

..../.

Mais ce qui est plus grave c'est que dans le domaine fiscal on ne peut dissocier réclamation gracieuse et réclamation contentieuse celle-ci faisant suite à celle-là et l'administration des impôts saisie d'une réclamation gracieuse pouvant en saisir directement la juridiction compétente.

Dès lors il est permis de se demander si le regroupement des organes de vérification ne va pas entraîner de modification dans la détermination des juridictions territorialement compétentes pour statuer sur les réclamations puisque les agents ne seront plus au lieu de résidence du contribuable ou à proximité mais dans un service regroupé en un lieu quelconque du territoire. A cet égard il eut été intéressant de savoir dans quelle mesure la compétence territoriale des tribunaux est liée au lieu d'implantation des directions locales des impôts. A cette fin, M. LUCHAIRE avait fait demander au Conseil d'Etat par quel tribunal administratif avait été rendu le jugement ayant été réformé par l'arrêt du Conseil d'Etat du 15 juillet 1964 (Rec.Lebon p. 416) et dans quelle ville résidait le contribuable concerné par cette décision qui portait précisément sur un problème de compétence territoriale d'un inspecteur des impôts.

Toutefois ces renseignement n'ont pu être communiqués en raison du caractère confidentiel propre aux affaires fiscales. M. LUCHAIRE après avoir rappelé qu'à son avis la détermination du fonctionnaire chargé de discuter avec le contribuable fait partie des règles d'assiette et par conséquent ressortit du domaine de la loi demande que dans la mesure où le Conseil ne suivrait pas cette interprétation il soit fait au moins une réserve pour le principe fondamental selon lequel le juge de l'impôt est celui du lieu de l'imposition.

M. MONNET estime que c'est là "un pseudo problème" car le Premier Ministre n'a pas saisi le Conseil de cette question de compétence territoriale et que les seules dispositions dont le Conseil doit connaître sont celles qui désignent les fonctionnaires aptes à faire certaines des opérations de vérification et de contrôle.

.../.

M. LUCHAIRE pense qu'au contraire le texte de l'article 37-1,alinéa 1, de la loi du 23 décembre 1964 qui est soumis au Conseil concerne essentiellement le problème de la compétence territoriale des inspecteurs des impôts et que d'ailleurs la note du secrétariat général du Gouvernement (p. 6) (1) ne laisse aucun doute sur la portée de la saisine du Conseil et les intentions du Gouvernement.

M. CASSIN précise qu'il a toujours été favorable à la fusion des diverses administrations fiscales et qui lui parait donc souhaitable de ne pas entraver cette fusion. Toutefois, dans l'affaire soumise au Conseil le problème est de savoir qui aura compétence pour régler les relations entre les fonctionnaires de l'administration des impôts et le contribuable. De tradidion dans l'administration des contributions directes les tâches de vérification sont faites par des inspecteurs, dans les contributions indirectes, au contraire, ces tâches étaient confiées à des fonctionnaires d'un niveau moins élevé. Il s'agit donc de savoir si le nivellement se fera par le haut ou par le bas. Ce problème du niveau des fonctionnaires appelés à fixer les bases d'imposition est particulièrement important selon M. CASSIN. Par exemple lorsqu'un agent décide quels sont les biens qui entrent dans une succession il fait un acte qui a pour effet de renverser la charge de la preuve à l'encontre des ayants-droit qui prétendraient soustraire un de ces biens à la masse successorale. La qualité de l'homme qui prend de telles décisions est donc un élément fondamental qui touche directement aux règles de fixation de l'assiette et, par là même, a un caractère législatif.

M. le Président PALEWSKI déclare : "La décision que nous devons prendre doit être placée dans son contexte administratif. Il s'agit de donner vie à la réforme qui avait été envisagée au moment de la réforme des cinq grandes régies. Il s'agit de mettre entre les mains du

.../.

(1) Le passage en cause est cité ci-dessus p. 19

Directeur général des Impôts, en ce qui concerne les Directes, les Indirectes et l'Enregistrement, une seule Administration unifiée avec à chaque niveau un responsable unique et des agents polyvalents et même omnivalents".

M. le Président pense que la matière est réglementaire et qu'il appartient au Gouvernement de répartir les tâches entre les fonctionnaires d'une administration. L'administration fiscale entre dans un stade expérimental et c'est peut être plus par des actions personnelles que des garanties pourront être obtenues.

M. CASSIN demande si les fonctionnaires des finances ne pourraient pas prétendre que la réforme envisagée ne touche à leur statut et à leurs garanties fondamentales et ne peut donc intervenir sous forme réglementaire.

M. LUCHAIRE précise que l'article 17 de l'ordonnance n° 59-244 du 4 février 1959 relative au statut général des fonctionnaires porte renvoi à des règlements d'administration publique pour la définition des emplois correspondant aux différentes catégories de fonctionnaires A,B,C et D.

M. ANTONINI répondant également à M. CASSIN rappelle qu'il a traité ce problème dans son rapport.

M. CHATENET estime que la réponse de M. LUCHAIRE tranche définitivement la question et poursuit en soulignant que l'on a beaucoup parlé de psychologie et de passion dans les rapports entre l'administration des impôts et les contribuables mais que le contact humain de toutes façons ne sera jamais très chaleureux. La connaissance humaine que M. CHATENET a pu avoir de cette administration lui fait apparaître comme beaucoup moins importante la différente entre les grades des divers fonctionnaires.

..../.

En fait cette administration fiscale a conservé le caractère collectif et presque collégial qui était le sien lorsque les conseils d'administration des régies fiscales étaient les véritables conseillers des directeurs sur la politique d'exécution fiscale.

La nouvelle administration a gardé ce caractère collectif et si il existe une quelconque difficulté, le fonctionnaire qui doit en connaître saisit le directeur régional qui peut très bien être sorti du rang. La personnalisation des fonctionnaires est d'ailleurs contraire au principe de l'anonymat auquel les syndicats sont très attachés. En ce qui concerne le niveau des fonctionnaires ce qui compte avant tout c'est la formation technique. Lors de la réforme de la licence en droit, M. CHÂTENET avait d'ailleurs proposé que pour les fonctionnaires des impôts le baccalauréat en droit soit suffisant car pour eux les différences de connaissance comptent beaucoup moins dans les faits.

M. CHÂTENET se demande d'ailleurs si en accordant une telle importance au niveau des agents de vérification, on ne pense pas plutôt aux garanties du contribuable mais celles-ci, cela est reconnu, ne ressortissent pas à la compétence du Parlement.

Pour ce premier problème de la compétence "verticale", il ne semble donc pas y avoir de doute quant au caractère réglementaire des dispositions soumises au Conseil.

Par contre M. CHÂTENET ne considère pas comme un "pseudo-problème" celui de la compétence territoriale et il n'est pas éloigné de penser qu'étant donné les incidences que pourrait avoir cette question sur le contentieux fiscal il serait nécessaire de prendre certaines précautions dans la rédaction de la décision. Certes la loi est égale pour tous et le système qui par le regroupement des organes

..../.

vérificateurs contribuerait à unifier l'application des règles fiscales serait conforme aux principes de l'indivisibilité et de l'équité. Mais il y a un problème de la compétence juridictionnelle. S'il existe dans ce domaine un risque pour le contribuable il faut garantir l'application des règles actuelles.

M. ANTONINI répond à cela que le problème de la compétence juridictionnelle n'est pas en cause et n'est pas posé dans les textes soumis au Conseil.

M. LUCHAIRE estime au contraire que le problème est posé au moins indirectement et que la mise en garde qui doit être faite à ce sujet ne justifierait qu'une incidente même dans les motifs.

M. DUBOIS expose que tout ce qui a trait à l'impôt est extrêmement important et que si la constitution place dans le domaine de la loi les règles relatives au taux, à l'assiette et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature c'est que tout ce qui concerne l'impôt doit être fixé par la loi sans distinguer entre les modalités essentielles et les autres.

M. WALINE insiste une nouvelle fois sur l'importance des rapports entre le contribuable et le fisc et sur l'intérêt qui s'attache à ce que les décisions qui engagent une administration surchargée ainsi que les conseils qui peuvent être donnés aux contribuables et qui, s'ils sont erronés, peuvent faire encourir des pénalités à ce dernier, émanent d'agents très qualifiés.

M. le Président PALEWSKI fait alors procéder à un vote sur les conclusions du rapporteur tendant à reconnaître le caractère réglementaire de toutes les dispositions soumises au Conseil.

.../.

Le résultat du vote est le suivant :

5 voix pour : le Président PALEWSKI, M. MONNET, M. ANTONINI, M. SAINTENY, M.CHATENET

4 voix contre : M. CASSIN, M. WALINE, M. DUBOIS, M. LUCHAIRE.

M. ANTONINI donne alors lecture du projet de décision ci-après :

Vu la loi du 27 décembre 1963, portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale ;

Vu la loi du 23 décembre 1964, portant loi de finances rectificative pour 1964 ;

Considérant que, si l'article 34 de la Constitution réserve à la compétence du législateur le soin de fixer "les règles concernant .... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature", il appartient au pouvoir réglementaire d'édicter les mesures d'application qui sont nécessaires à la mise en oeuvre de ces règles ;

Considérant que les dispositions susvisées des lois du 15 mars 1963, du 27 décembre 1963 et du 23 décembre 1964, soumises à l'examen du Conseil constitutionnel, ont uniquement pour objet de désigner les fonctionnaires qui, en raison de leur grade ou de leur compétence territoriale, sont habilités à effectuer les opérations visées par ces textes, dans le respect des règles relatives à l'assiette de l'impôt ; que ces dispositions ne sont que des mesures d'application destinées à la mise en oeuvre desdites règles et qu'elles ne mettent en cause aucune des autres règles ni aucun des principes fondamentaux énoncés à l'article 34 de Constitution, notamment les règles concernant les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques et aux fonctionnaires de l'Etat ; que, dès lors, elles ressortissent à la compétence du pouvoir réglementaire ;

.../.

D E C I D E :

Article premier - Les dispositions susvisées de l'article 25 - 3ème alinéa - de la loi n° 63-254 du 15 mars 1963 ainsi que celles des articles 3-1, 11-1 (3e), 24 (2, 3 et 5) et 27 - 1er alinéa - de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 ont le caractère réglementaire, en tant que ces diverses dispositions déterminent ou ont pour effet de déterminer le grade du fonctionnaire habilité à effectuer les opérations qu'elle visent.

Ont également le caractère réglementaire les dispositions susvisées de l'article 37-1 - 1er alinéa - de la loi n° 64-1278 du 23 décembre 1964.

Afticle 2 - La présente décision sera notifiée au Premier Ministre et publiée au Journal officiel de la République française.

M. LUCHAIRE propose d'ajouter dans le 2ème considérant une phrase précisant que les textes soumis au Conseil et déclarés de nature réglementaire ne peuvent pas viser les règles du contentieux fiscal.

M. ANTONINI écarte cette phrase à la fin et au début du considérant.

M. DUBOIS propose de modifier la fin de la première partie du deuxième considérant et d'écrire : "dans le respect des règles relatives à l'assiette et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature".

.../.

M. CHÂTENET estimant qu'il importe de bien préciser la portée de la décision du Conseil, sans préjuger pour autant de la nature juridique des règles relatives à la compétence juridictionnelle suggère d'ajouter à cet endroit, au texte proposé par le rapporteur, le membre de phrase suivant : "et les règles de compétence juridictionnelle étant hors de cause".

M. ANTONINI craint que l'administration ne bute très vite sur cette réserve.

M. le Président PALEWSKI estime que dans ce cas l'administration soumettra à nouveau le texte au Conseil.

M. CHÂTENET ne croit pas que la phrase ajoutée puisse gêner l'administration, l'organisation des services et celle des juridictions étant deux choses bien différentes.

La modification proposée par M. CHÂTENET est approuvée par le Conseil et la décision ainsi amendée est adoptée.

L'original sera annexé au présent compte-rendu.

La séance est levée à 12 h. 30.