

SEANCE DU JEUDI 27 DECEMBRE 1973

COMPTÉ-RENDU

La séance est ouverte à 10 heures en présence de tous les membres du Conseil.

M. le Président PALEWSKI déclare que l'ordre du jour porte sur l'examen, en application de l'article 61 de la Constitution de la conformité à celle-ci de la loi de finances pour 1974 et notamment de son article 62, déférée au Conseil constitutionnel par le Président du Sénat.

M. CHATENET, rapporteur, rappelle que le Président du Sénat a, par lettre du 20 décembre 1973, déféré à l'examen du Conseil constitutionnel la loi de finances pour 1974 et plus précisément son article 62.

Par lettre du 21 décembre, le Premier Ministre a demandé au Conseil constitutionnel de statuer selon la procédure d'urgence, ce qui est normal puisque la loi de finances doit être publiée avant le 31 décembre 1973.

L'article 62 de cette loi de finances est ainsi rédigé

"Il est ajouté à l'article 180 du code général des impôts le paragraphe suivant :

"Le contribuable auquel il est fait application des dispositions du présent article peut obtenir la décharge de la cotisation qui lui est assignée à ce titre s'il établit sous le contrôle du juge de l'impôt que les circonstances ne peuvent pas laisser présumer l'existence de ressources illégales ou occultes ou de comportements tendant à éluder le paiement normal de l'impôt, et si les bases d'imposition n'excèdent pas 50 p. 100 de la limite de la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu."

Le Président du Sénat précise dans sa lettre de saisine que ce sont les derniers mots de l'article 62 : "... et si les bases d'imposition n'excèdent pas 50 p. 100 de la limite de la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu." qu'il estime inconstitutionnels..

.../.

En fait, comme cela a toujours lieu, le Conseil constitutionnel est saisi de l'ensemble de la loi de finances.

La réaction du Président du Sénat vient de la discrimination qui est faite entre les contribuables dans la dernière phrase de l'article 62 précitée.

M. POHER écrit dans sa lettre :

"On peut en effet se demander si la disposition susvisée n'établit pas, par rapport au contrôle du juge, une discrimination basée sur la fortune vraie ou supposée d'une certaine catégorie de citoyens ; d'autant que la taxation d'office a un caractère de sanction, voire de pénalité, qui toutes deux requièrent le respect absolu du principe de l'égalité des citoyens devant la loi."

Il faut noter tout d'abord que la procédure prévue à l'article 180 du code général des impôts ne doit pas être confondue avec la législation sur les signes extérieurs de richesse, visés à l'article 168, qui est un moyen de vérifier les déclarations de revenu à l'aide d'un barème préétabli.

Dans le cas de l'article 180, qui se trouve dans une autre rubrique, il s'agit de la taxation d'office.

Cet article, qui date, pour sa plus grande partie de 1935, est ainsi rédigé :

" Art.180 - Est taxé d'office à l'impôt sur le revenu des personnes physiques tout contribuable dont les dépenses personnelles, ostensibles ou notoires, augmentées de ses revenus en nature, dépassent le total exonéré et qui n'a pas fait de déclaration ou dont le revenu déclaré, déduction faite des charges énumérées à l'article 156, est inférieur au total des mêmes dépenses et revenus en nature. En ce qui concerne ce contribuable, la base d'imposition est, à défaut d'éléments certains permettant de lui attribuer un revenu supérieur, fixée à une somme égale au montant des dépenses et des revenus en nature diminué du montant des revenus affranchi de l'impôt par l'article 157, sans que le contribuable puisse faire échec à cette évaluation en faisant valoir qu'il aurait utilisé des capitaux ou réalisé des gains en capital ou qu'il recevrait, périodiquement ou non, des libéralités d'un tiers ou que certains de ses revenus devraient normalement faire l'objet d'une évaluation forfaitaire.

L'administration, préalablement à l'établissement du rôle, notifie la base de taxation au contribuable qui dispose d'un délai de trente jours pour présenter ses observations. Cette notification peut être faite postérieurement à l'établissement du rôle en ce qui concerne les personnes visées à l'article 1844 bis qui changent fréquemment de lieu de séjour ou qui séjournent dans des locaux d'emprunt ou des locaux meublés. "

Les dispositions précitées ont donc pour objet d'éviter la fraude ou l'évasion fiscale. Elles ne visent que peu de cas et le gain qui peut résulter de leur application ne représente pas des sommes qui mettent en péril les finances de l'Etat. Toutefois, la mise en oeuvre de ces dispositions revêt une importance politique certaine et il n'est donc pas surprenant que depuis 1935 les divers gouvernements les aient maintenues.

L'article 180 n'en a pas moins été toujours hautement controversé car il édicte un procédé de taxation autoritaire et renforce le caractère inquisitorial, souvent dénoncé, de l'établissement de l'impôt sur le revenu.

En fait, il semble bien qu'il y ait eu des maladresses dans l'application de l'article 180 et des abus ont été dénoncés lors des débats parlementaires. Encore faut-il noter que ce sont toujours les mêmes exemples qui sont cités.

Un certain nombre de "gros gibiers" ont sans doute été heureux de monter en épingle quelques cas malheureux. En 1970, au cours de l'examen du projet de loi de finances pour 1971, le Gouvernement avait présenté un article 19 qui précisait les conditions d'application de l'article 180 du code général des impôts. L'idée générale de cet article était de désigner les sources de revenus qui permettaient d'éviter l'application brutale de la taxation d'office. Cet article avait cependant été écarté sur l'initiative du député Charret.

En 1972, lors de l'examen du projet de loi de finances pour 1973 devant le Sénat, un nouveau débat s'était instauré sur le même sujet à la suite d'un amendement déposé par MM .DAILLY et MARCILHACY.

Il s'en était suivi une bataille de procédure au cours de laquelle M. TAITTINGER, alors secrétaire d'Etat au budget, avait réussi à faire écarter l'amendement.

En 1973, le même débat a repris devant le Sénat, à l'initiative des mêmes protagonistes qui avaient présenté trois amendements ayant tous pour objet de donner un moyen de défense aux contribuables taxés d'office ou à certaines catégories d'entre eux.

Le Gouvernement, représenté par M. TORRE, actuel secrétaire d'Etat au budget, s'est borné à évoquer l'article 40 de la Constitution et l'article 42 de l'ordonnance du 2 février 1959 portant loi organique relative aux lois de finances mais la commission des finances du Sénat a estimé les amendements recevables et, après un débat de procédure assez confus, l'amendement a été adopté.

.../.

Devant la commission mixte paritaire le Gouvernement a de nouveau amendé le texte puis a ajouté la dernière disposition dans laquelle le Sénat a vu une discrimination dans le recours au juge.

La lecture des débats parlementaires montre que c'est pratiquement en séance qu'a été décidé le recours devant le Conseil constitutionnel mais que MM. DAILLY et ARMENGAUD se sont mépris sur l'interprétation de l'article 61 de la Constitution quant à l'étendue de la saisine du Conseil.

Le débat qui en résulte pour le Conseil est déplaisant car celui-ci doit faire un choix entre l'inquisition et la fraude et sa décision sera critiquée quelle qu'elle soit.

De plus, c'est un débat difficile car il met en cause plus des principes que des textes.

On pourrait comprendre que l'on conteste l'article 180 dans son ensemble mais la fraude et l'évasion fiscales sont encore plus déplaisantes.

Le débat ne porte pas sur le principe de la taxation d'office mais sur la possibilité pour le contribuable de se défendre. Ce qui est contesté c'est que cette possibilité de défense soit donnée à certains et non à d'autres.

Dans l'examen de la conformité des textes à la Constitution, le Conseil constitutionnel suit toujours la même méthode qui consiste à examiner d'abord la conformité par rapport à un des articles de la Constitution puis par rapport à un des principes auxquels renvoie le préambule de la Constitution.

Pour ce qui concerne celle-ci, l'article 34^e ne paraît pas en cause. Seul l'article 2 pourrait être invoqué puisqu'il y est écrit que la République : "assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race ou de religion."

Toutefois ces dispositions ne paraissent pas applicables à l'affaire en cours d'examen car si l'article 2 exclut les discriminations fondées sur l'origine, la race ou la religion, il ne mentionne pas la fortune.

De plus, en matière fiscale la discrimination en fonction de la fortune est constante qu'il s'agisse, par exemple, de l'impôt sur les successions ou de l'impôt sur le revenu.

Cette réalité discriminatoire se rattache à toute une évolution avec laquelle on passe de la notion de justice dans l'impôt à celle de justice par l'impôt.

Par rapport au préambule de la Constitution on peut examiner la conformité du texte soumis au Conseil en faisant référence soit à l'article premier de la Déclaration des Droits de l'homme de 1789 aux termes duquel : "les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits" soit à l'article 6 où il est dit que la loi "doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse."

Au Sénat, il a été dit par erreur que l'article 62 de la loi de finances, in fine, créait une inégalité par rapport au juge alors qu'en fait il n'y a d'inégalité que par rapport aux moyens de se défendre. En effet, le juge de l'impôt n'est saisi que si les moyens de défense ne sont pas acceptés par l'administration.

Il y a une discrimination incontestable par rapport à la possibilité de se défendre devant le juge à l'égard des contribuables dont les bases d'imposition dépassent 94.000 f. par part. Néanmoins, c'est à tort que le Président du Sénat déclare que la dernière disposition de l'article 62 de la loi de finances a le caractère d'une sanction, voire d'une pénalité. Il ne s'agit que d'un réajustement du montant de l'impôt qu'aurait dû payer le contribuable.

M. CHATENET estime que la disposition incriminée n'est pas contraire aux principes de la Déclaration de 1789 puisqu'on peut d'ailleurs considérer que toute la législation fiscale est fondée sur la discrimination.

Au surplus, la Déclaration des Droits de l'homme est un peu dépassée en ce qui concerne les principes économiques. Par exemple, il est écrit à l'article 17 que la propriété est un droit inviolable et sacré alors que chaque jour des atteintes sont portées au droit de propriété.

Toute la transformation du contexte économique et social depuis la Déclaration des Droits de l'homme fait que ses règles n'ont plus la même valeur contraignante.

Il n'y a donc aucune contradiction entre cette position et les décisions prises par le Conseil constitutionnel pour le droit d'association ou les contraventions car tout ce qui touche aux libertés publiques dans la déclaration des Droits de l'homme a gardé plus de valeur que ce qui touche aux principes économiques.

Selon une autre thèse il faudrait déclarer la dernière disposition de l'article 62 de la loi de finances non conforme aux principes de la Déclaration de 1789 car cette disposition irait au delà du droit fiscal en faisant une distinction entre ceux qui ont le droit d'être contre les pouvoirs et ceux qui n'en ont pas le droit.

C'est donc le principe de l'égalité des citoyens qui est en cause.

Dans le cas où il adopterait cette thèse le Conseil ne pourrait cependant se borner à supprimer, dans l'article 62, les quelques mots de la dernière disposition. Celle-ci ne constitue qu'une exception, un cas particulier par rapport à ce qui est dit auparavant et l'ensemble est indissociable.

Il appartient au Conseil de choisir entre les deux solutions exposées par le rapporteur.

A l'issue de ce rapport, M. le Président PALEWSKI remercie M. CHATENET et déclare : "on ne peut rapporter avec plus de science, d'art et de perspicacité."

M. LUCHAIRE rappelle que la Déclaration des droits de l'homme n'a jamais voulu imposer l'égalité absolue devant l'impôt puisqu'il y est dit à l'article 13 :

"..... une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leur facultés."

De plus, il existe une autre conception de l'égalité, c'est l'égalité en sacrifice que ne fait qu'exprimer le barème progressif.

Ces arguments montrent donc que les principes de la Déclaration de 1789 ne sont pas forcément contraires au droit fiscal.

Sur le fond du problème soumis au Conseil, il faut admettre qu'effectivement il ne s'agit pas d'établir des impositions différentes mais des possibilités de discussion. Mais c'est l'administration elle-même qui fixe les bases d'imposition et qui pourra donc déterminer ceux qui auront le droit de discuter les mesures de taxation d'office.

.../.

C'est à tort que le représentant du Gouvernement a invoqué l'irrecevabilité fondée sur l'article 40 de la Constitution lors du débat devant le Sénat. En effet cet article déclare irrecevable les amendements et propositions parlementaires lorsque leur adoption aurait pour conséquence soit une diminution de ressources publiques soit la création ou l'aggravation d'une charge publique.

Or la possibilité de se défendre pour le contribuable, taxé d'office, ne peut être considérée comme une diminution des ressources publiques que si l'administration est présumée se conduire mal en surévaluant les dépenses.

Par contre, l'article 42 de l'ordonnance du 2 février 1959 portant loi organique relative aux lois de finances était parfaitement opposable à l'amendement de MM. DAILLY et MARCILHACY puisque cet article a été créé afin d'éviter les cavaliers budgétaires.

Il interdit les articles additionnels ou amendements qui n'auraient pas pour objet de supprimer ou de réduire une dépense, de créer ou d'accroître une recette ou d'assurer le contrôle des dépenses publiques.

L'article 62 de la loi de finances ne répond à aucune de ces fins, il était donc irrecevable.

Le Conseil constitutionnel a toujours considéré que les lois organiques faisaient corps avec la Constitution dont elles sont le prolongement, il serait donc souhaitable que les motifs d'inconstitutionnalité tirés de l'article 42 susvisé figure dans la décision du Conseil pour annuler l'amendement dans son ensemble.

Reste à résoudre le problème de l'inséparabilité de la dernière disposition de l'article 62 de la loi de finances du reste de l'article.

Le Conseil a toujours examiné ce problème en fonction de l'applicabilité du texte dont une disposition serait déclarée inconstitutionnelle.

M. LUCHAIRE estime, pour sa part, que, même si le texte ainsi amputé est applicable, il faut rechercher ce qu'a voulu le Parlement. Si l'article a été voté à la suite d'une certaine entente entre le Gouvernement et le Parlement, la suppression d'une seule partie de cet article trahit la volonté du législateur.

.../.

Il en est ainsi , par exemple, lorsque le Gouvernement accepte devant le Parlement un amendement relevant de la compétence réglementaire puis demande au Conseil de l'annuler.

En l'espèce, l'adoption du sous-amendement proposé par le Gouvernement, à la suite de l'amendement des sénateurs, a été la condition de l'accord avec le Parlement. On ne peut donc séparer les deux.

On pourrait appliquer le texte sans l'amendement du Ministère des Finances mais on trahirait ainsi la volonté du législateur.

M. GOGUEL considère que l'impôt sur le revenu n'est pas compatible avec les principes de la Déclaration des Droits de l'homme car dans l'article 13 les mots "en raison de leurs facultés" signifient "en fonction de leurs facultés".

En ce qui concerne les aspects économiques, la Déclaration de 1789 est dépassée. Il est dangereux de s'y référer dans une décision car si, en l'état actuel des conditions de saisine du Conseil constitutionnel, le danger n'existe pas, dans l'hypothèse où, un jour, le Conseil pouvait être saisi par des particuliers, il n'en manquerait pas pour invoquer devant lui certaines dispositions dépassées de la Déclaration de 1789 et tenter ainsi de faire échec à l'évolution de la législation dans un sens plus social.

Les principes de 1789 ne peuvent être mentionnés dans une décision que s'ils se combinent avec des dispositions précises de la Constitution. De plus, l'article 6 de la Déclaration des Droits de l'homme a pour seul objet d'interdire dans l'application de la loi, les discriminations *intuitu personae* en raison, par exemple, de l'existence d'ordres privilégiés.

Tel n'est pas le cas dans l'application de l'article 62 de la loi de finances puisque le même contribuable, si les bases d'imposition varient, pourrait une année être parmi ceux qui ont la faculté de faire valoir des moyens de défense pour éviter une taxation d'office, une année être parmi ceux auxquels cette possibilité est refusée.

M. GOGUEL ne pense donc pas que l'on puisse déclarer l'article 62 de la loi de finances inconstitutionnel sur la seule base de la Déclaration des Droits de l'homme.

.../.

Mais il existe la question préjudicielle de l'application de l'article 42 de l'ordonnance portant loi organique relative aux lois de finances. Dès lors que la commission des finances du Sénat en avait refusé l'application il ne pouvait plus être invoqué devant l'autre assemblée, puisque l'amendement avait été adopté, mais seulement devant le Conseil constitutionnel. Il appartient donc à celui-ci de sanctionner la méconnaissance de cet article.

M. GOGUEL préfèrerait une décision ne faisant pas référence à la Déclaration des Droits de l'homme, il se rallie cependant à cette solution à condition qu'il y soit également fait référence à l'article 42 de l'ordonnance du 2 février 1959.

M. COSTE-FLORET est d'accord avec cette solution si la référence à la Déclaration de 1789 est maintenue.

M. le Président PALEWSKI estime que la question dont le Conseil doit débattre n'est pas seulement fiscale.

Il est choquant que dans un conflit avec l'administration une catégorie de citoyens ne puisse apporter de preuves à l'appui de ses affirmations.

Il serait dangereux d'éviter une voie qui abaisserait encore la barrière de la défense des droits individuels que constitue la Conseil.

Dans ces conditions, M. le Président se déclare favorable à une décision de non conformité fondée sur la méconnaissance à la fois des principes de 1789 et de l'article 42 de l'ordonnance portant loi organique sur les lois de finances.

Toutefois, c'est tout l'article 62 de la loi de finances qui doit être déclaré non conforme car le calcul serait trop facile d'accepter un amendement pour faire passer un texte puis de demander au Conseil constitutionnel de le supprimer ce qui aboutirait en l'espèce, à l'inciter à tolérer des fraudes.

M. CHATENET regrette, plus pour des raisons politiques que juridiques, que le Conseil adopte cette décision.

M. MONNET pense qu'il existe cependant un argument pratique en faveur de la solution proposée par MM. GOGUEL et LUCHAIRE, c'est qu'il faudra refaire tout l'article 62 et le Gouvernement sera ainsi amené à réfléchir de nouveau au problème de la taxation d'office.

M. le Secrétaire général rappelle que l'article 42 de l'ordonnance du 2 février 1959 interdit la présentation de certains amendements mais dès lors qu'ils sont votés peut-on encore invoquer cet article ?

M. GOGUEL rappelle que si la commission des finances a accepté l'amendement, sa non conformité à l'article 42 ne peut plus être invoquée que devant le Conseil constitutionnel.

M. CHATENET procède alors à la lecture du projet de décision.

M. DUBOIS souhaiterait que soit visé la note du secrétariat général du Gouvernement et se demande si cette note n'aurait pas dû être communiquée au Président du Sénat.

Il est répondu que le Conseil ne se trouve pas dans un cas où sa procédure est contradictoire et que la note du secrétariat général du Gouvernement ^{ne} constitue pas des observations du Premier Ministre. Le rapporteur précise que c'est lui-même qui a demandé que cette note d'information soit adressée à tous les membres du Conseil.

M. GOGUEL conformément à sa déclaration ci-dessus, demande au Conseil d'ajouter au projet de décision un avant dernier alinéa ainsi conçu :

"Considérant, au surplus, que l'article 62 de la loi de finances a été introduit dans ce texte sous forme d'article additionnel en méconnaissance évidente des prescriptions de l'article 42, premier alinéa, de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, aux termes duquel : "Aucun article additionnel, aucun amendement à un projet de loi de finances ne peut être présenté, sauf s'il tend à supprimer ou à réduire une dépense, à créer ou à accroître une recette ou à assurer le contrôle des dépenses publiques" ;

La décision ainsi modifiée est adoptée.

L'original en sera annexé au présent compte-rendu.

La séance est levée à 11 h. 30.
