

Commentaire de la décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997

Loi de finances pour 1998

Le Conseil constitutionnel a été saisi, par 118 députés, de la loi de finances initiale pour 1998. Les requérants mettaient en cause la procédure d'adoption de la loi, la sincérité de sa présentation et de son équilibre financier ainsi que ses articles 12, 19, 41, 80, 85, 111 et 119.

Les auteurs de la saisine soutenaient, en premier lieu, que la loi de finances pour 1998 avait été adoptée selon une procédure non conforme aux exigences constitutionnelles, au motif que le délai prévu à l'article 38 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, relatif au dépôt du projet de loi et des annexes qui doivent l'accompagner, n'aurait pas été respecté.

Le Conseil a toutefois constaté que tant le projet de loi de finances que les documents devant l'accompagner avaient été mis à la disposition des parlementaires avant le premier mardi d'octobre, même si le dépôt officiel des annexes explicatives n'est intervenu que le 11 octobre 1997, soit quatre jours après le délai fixé par l'article 38 de l'ordonnance.

Fidèle à sa jurisprudence, le Conseil constitutionnel a considéré que le retard invoqué n'a pu avoir pour effet de priver le Parlement de l'information à laquelle il a droit pendant toute la durée du délai dont il dispose pour l'examen de la loi de finances (cf., dans le même sens : décision n° 82-154 DC du 29 décembre 1982, rec. p. 80, sur la loi de finances pour 1983 ; décision n° 97-393 DC du 18 décembre 1997, sur la loi de financement de la sécurité sociale).

Les députés requérants faisaient valoir, en deuxième lieu, que la loi de finances aurait dû tirer les conséquences, conformément à la volonté du constituant, des dispositions de la loi de financement de la sécurité sociale pour 1998. En particulier, ils soutenaient que le rapport économique et financier, annexé au projet de loi de finances, comportait des indications chiffrées inexactes et que la sincérité de la présentation de la loi de finances s'en trouvait ainsi affectée.

Tout en rappelant qu'il n'incombe pas nécessairement à la loi de finances de l'année de prendre en compte des dispositions provenant de textes de loi dont l'adoption n'est pas définitive (en ce sens : décision n° 94-351 DC du 29 décembre 1994, cons. 25, rec. p. 140), le Conseil a considéré qu'il résulte des termes mêmes des articles L.O. 111-6 et L.O. 111-7 du code de la sécurité sociale, qui ont fixé les dates et délais d'examen de la loi de financement de la sécurité sociale, que le législateur organique a entendu mettre le Parlement en mesure de tenir compte, au cours de l'examen du projet de loi de finances, des incidences économiques et fiscales des mesures figurant dans la loi de financement de la sécurité sociale.

Ainsi, les documents annexés au projet de loi de finances, notamment le rapport économique et financier, doivent permettre aux parlementaires, de " discuter et de voter la loi de finances en disposant des informations nécessaires à l'exercice du pouvoir législatif ".

Or, en l'espèce, il résultait des documents mis à la disposition du Parlement, comme des travaux parlementaires, que les conséquences de la loi de financement de la sécurité sociale

sur le budget de l'Etat avaient été prises en compte, soit dans la préparation et la présentation du projet de loi de finances, soit au cours de son examen et dans le texte définitivement adopté.

Les députés requérants alléguaient, en troisième lieu, que certaines dépenses ne figuraient pas dans le budget général, en méconnaissance de l'article 6 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 ; qu'ainsi étaient comptabilisées, au sein du compte d'affectation spéciale du produit des privatisations, des dotations en capital destinées à des organismes publics qui n'ont pas vocation à être privatisés ; que le rôle du fonds d'investissement des transports terrestres et des voies navigables (FITTVN) avait été élargi en méconnaissance de ses missions d'origine ; enfin que des crédits devant abonder certains chapitres budgétaires du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, au titre de fonds de concours, avaient en réalité un caractère fiscal et devaient figurer dans le budget général.

Le Conseil constitutionnel a rejeté ces griefs en rappelant que les comptes d'affectation spéciale constituent une procédure d'affectation de certaines recettes à certaines dépenses, conformément aux dispositions des articles 18, 23 et 25 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 et qu'ils n'ont ni pour objet, ni pour effet, de faire échapper des recettes et des dépenses de l'Etat à l'approbation du Parlement dans le cadre de la loi de finances.

Il a en outre considéré que le financement par les comptes d'affectation spéciale en cause, soit de dotations à l'ensemble des entreprises publiques et établissements publics, s'agissant du compte des produits de la privatisation, soit de nouvelles actions, s'agissant du FITTVN, ne contrevenait pas à leur missions telles que définies par les textes qui ont institué ces comptes.

Beaucoup plus délicate était la question des fonds de concours dont l'utilisation était dénoncée par les requérants sur le terrain de l'unité et de la sincérité budgétaire.

Depuis plus de cinquante ans, des crédits trouvant leur origine dans le prélèvement institué par le dernier alinéa de l'article 5 de la loi du 17 août 1948, relative au redressement financier, ainsi que dans les prélèvements effectués en application des dispositions de l'article 6 de la loi du 31 juillet 1949, portant aménagement de la taxe locale additionnelle aux taxes sur le chiffre d'affaires, ont été traditionnellement rattachés au budget des services financiers en application de ces lois.

En considérant que le maintien de ce rattachement par voie de fonds de concours, après l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 2 janvier 1959, n'est pas conforme aux dispositions de son article 19 qui définit les règles relatives aux fonds de concours, dès lors que les recettes de ces fonds sont en majorité de caractère fiscal, le Conseil a estimé que le maintien de ce rattachement affecte en outre la prévision de dépenses du budget général et que cette procédure, pour les crédits qui sont compris dans les recettes du budget spécial, conduit à affecter l'évaluation du déficit prévisionnel en loi de finances initiale. Toutefois, il a relevé que les dépenses en cause sont intégralement retracées dans les comptes définitifs de l'exercice soumis au Parlement dans le cadre de la loi de règlement et que le Parlement a pu être informé des caractéristiques de ces fonds de concours, tant à travers l'annexe qui en dresse, conformément à l'article 111 de la loi de finances pour 1996, l'état récapitulatif, qu'à l'occasion des travaux de ses commissions des finances. En prenant acte de l'engagement du Gouvernement, dans ses observations en réponse, de réintégrer les crédits relatifs aux fonds de concours visés par la requête, dans le budget général de l'Etat " dès le projet de loi de finances pour 1999 ", le Conseil constitutionnel a considéré que l'atteinte ainsi portée à la

sincérité de la loi de finances ne conduisait pas, en l'espèce, à déclarer la loi déferée contraire à la Constitution.

Les requérants mettaient ensuite en cause la constitutionnalité de sept articles.

L'article 12 réduisait de moitié le plafond de la réduction d'impôt, accordée par l'article 199 *sexdecies* du code général des impôts, au titre des sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile, à une association agréée ou à un organisme habilité ou conventionné ayant le même objet.

Les requérants alléguaient que cette disposition aurait contrevenu au principe constitutionnel de non-rétroactivité.

Sans se prononcer sur le caractère rétroactif ou non de la mesure fiscale en cause, le Conseil a répondu que le principe de non rétroactivité des lois n'avait valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive et qu'il est loisible au législateur d'adopter des dispositions fiscales rétroactives dès lors qu'il ne prive pas de garantie légale des exigences constitutionnelles. Constatant que l'article 12 n'édicte pas une sanction mais modifiait un avantage fiscal antérieurement accordé dont aucune règle constitutionnelle n'impose le maintien, le Conseil a, " en tout état de cause ", écarté le grief.

L'article 19 avait pour objet de plafonner la restitution de l'avoir fiscal à 500 F pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et à 1 000 F pour les contribuables mariés soumis à imposition commune, tout en prévoyant cependant que l'avoir fiscal non restitué pourrait être déduit des revenus imposables de l'année suivante celle de la distribution des dividendes.

Les requérants soutenaient que cette disposition, qui conduit à imposer des contribuables sur une somme qu'ils n'ont jamais perçue, portait à plusieurs titres une atteinte grave au principe d'égalité devant l'impôt, notamment qu'elle pénalisait les titulaires des revenus les plus faibles.

Sans entrer dans l'argumentation complexe des requérants, le Conseil a recherché la nature de l'avoir fiscal, telle que définie par l'article 158 bis du code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur. Celui-ci qualifie explicitement l'avoir fiscal de revenu du contribuable et prévoit son inclusion dans la base imposable de l'intéressé. Constituant une créance du contribuable sur le Trésor, le contribuable le déduit de l'impôt qu'il doit acquitter et lorsque l'impôt est inférieur à l'avoir fiscal (ce qui peut se produire pour des revenus composés principalement de dividendes et d'un montant modéré), la partie de l'avoir fiscal excédentaire lui est fort logiquement restituée.

Or, le Conseil a estimé que l'article 19 ne modifiait l'article 158 bis du code général des impôts qu'en vue de plafonner le montant de l'avoir fiscal restitué, sans remettre en cause la nature même de cette créance sur le trésor, ainsi qu'il résultait d'ailleurs de l'exposé des motifs de la loi.

Dès lors, le Conseil a considéré qu'en prévoyant que l'avoir fiscal continuera à être intégralement restitué, sous forme d'une réduction de leur imposition, aux contribuables dont l'impôt sur le revenu est au moins égal au montant de cet avoir fiscal, alors que sa restitution sera désormais plafonnée à 500 F pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et à 1 000 F pour les contribuables mariés soumis à imposition commune, lorsque l'impôt dû par ces

contribuables est inférieur au montant de cet avoir fiscal, le législateur a établi une différence de traitement entre les bénéficiaires de l'avoir fiscal qui n'est justifiée par aucune différence de situation en rapport avec l'objet de l'article 158 bis du code général des impôts, même ainsi modifié.

Cette différence de traitement demeurant injustifiée, nonobstant la possibilité de retrancher l'avoir fiscal non restitué du revenu net global de l'année suivant celle de la distribution des dividendes, le Conseil a censuré l'article 19 de la loi.

Il a cependant estimé que cette censure ne remettait pas en cause les données générales de l'équilibre financier, bien que la disposition en cause figurât en première partie de la loi de finances et que le rendement attendu de la mesure fût de 920 millions de francs.

L'article 41 augmentait les tarifs de la taxe de sécurité et de sûreté sur les aéroports, due par les entreprises de transport aérien au profit du budget annexe de l'aviation civile, dans une proportion conduisant à un accroissement de près de 40 % de son produit.

Les requérants soutenaient que cette augmentation contrevenait aux dispositions des articles 20 et 21 de l'ordonnance organique, en accroissant la part d'une ressource qui ne correspond pas au paiement d'un prix en contrepartie d'une prestation, qu'elle méconnaissait les règles d'affectation prévues par l'article 18 de cette ordonnance portant ainsi atteinte à la sincérité du budget annexe, et qu'enfin, le législateur n'avait pas été mis en mesure de connaître l'utilisation du produit de la taxe, en violation de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

S'appuyant sur la combinaison des articles 20 et 21 de l'ordonnance, conformément à ce qu'il avait implicitement admis à propos de l'abondement du budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA) par une part du produit de la TVA (décision n° 94-351 DC du 29 décembre 1994, cons. 17, rec. p. 140), le Conseil a considéré que, pour l'essentiel, les recettes des budgets annexes doivent être constituées de rémunérations pour services rendus et que la part des ressources fiscales qui leur sont affectées doit demeurer réduite. En l'espèce, il a estimé que la part atteinte par la taxe atteinte par la taxe de sécurité et de sûreté -environ 16 %- était encore suffisamment réduite pour que l'exigence résultant des articles 20 et 21 de l'ordonnance soit remplie et il a rejeté le grief.

Il a, de même, rejeté les deux autres griefs invoqués, d'une part en rappelant que les règles d'unité et d'universalité s'appliquent aux budgets annexes comme au budget général et que la taxe en cause n'avait pas donné lieu à une affectation mais constituait une recette concourant aux conditions de l'équilibre général du budget annexe (dans le même sens, voir décision n° 95-369 DC du 28 décembre 1995 cons. 11 à 13 rec. p. 257), d'autre part en considérant que le Parlement avait pu, comme pour les autres impôts, exercer les compétences qui lui sont reconnues par l'article 34 de la Constitution, sans que soient méconnues les exigences tirées de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

L'article 80 avait pour objet de rendre déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans les limites prévues à l'article 154 *quinquies* du code général des impôts, la fraction de la contribution sociale généralisée affectée au financement de l'assurance maladie.

Les députés requérants soutenaient qu'une telle disposition établissait une discrimination contraire à l'égalité devant l'impôt entre les revenus d'activité et de remplacement, d'une part, et les revenus et produits du capital, d'autre part.

Le Conseil a rejeté cette allégation en relevant tout d'abord que l'article 80 n'avait ni pour objet, ni pour effet de traiter les revenus et produits du patrimoine différemment des autres revenus au regard de la déductibilité de la contribution sociale généralisée puisque l'ensemble de ces revenus et produits bénéficient de cette déductibilité dès lors qu'ils sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Quant à la différence de traitement, liée aux modalités d'imposition, elle ne contrevenait pas au principe d'égalité qui, s'il implique qu'à des situations semblables il soit fait application de règles semblables, n'interdit nullement qu'à des situations différentes soient appliquées des règles différentes. Bien au contraire, le Conseil a considéré qu'il appartenait au législateur de prévoir, afin de ne pas remettre en cause le caractère progressif du montant de l'imposition du revenu des personnes physiques, -auquel le Conseil constitutionnel a reconnu valeur constitutionnelle (cf n° 93-320 DC du 21 juin 1993 cons. 32 rec. p. 146)- que la déductibilité partielle de la contribution sociale généralisée continuerait à ne bénéficier qu'aux revenus et produits soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu et non à ceux soumis à un taux proportionnel.

L'article 85 avait pour objet de renforcer le contrôle et la répression des facturations manquantes, incomplètes ou inexactes pour l'établissement de la taxe sur la valeur ajoutée. Les IV et V dudit article instituaient notamment des sanctions spécifiques pour les manquements aux règles de facturation, en prévoyant les garanties applicables.

Les députés requérants soutenaient en particulier que l'article 85 méconnaissait les droits de la défense, qu'il établissait des sanctions automatiques et disproportionnées, en méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et que le législateur aurait dû préciser que les sanctions administratives prévues par cet article étaient exclusives de sanctions pénales.

Le Conseil a tout d'abord rappelé les grands principes applicables en matière de sanctions pénales. Fidèle à sa jurisprudence établie depuis 1983, (cf. n° 83-164 DC du 2 décembre 1983 sur la loi de finances pour 1984, cons. 26 et 27 rec. p. 67), le Conseil a estimé qu'il résultait nécessairement de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen que l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale, ni en entraver la légitime répression mais qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation de ce principe avec celui énoncé par l'article 8 de la même Déclaration, qui s'applique à toute sanction ayant le caractère de punition. De ce dernier principe, comme des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République, il découle qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés le principe de légalité des délits et des peines, le principe de nécessité des peines, le principe de non-rétroactivité de la loi répressive d'incrimination plus sévère ainsi que le principe du respect des droits de la défense.

Après avoir rappelé, en reprenant la rédaction du 30ème considérant de sa décision n° 97- 389 DC du 22 avril 1997 (loi relative à l'immigration) que le principe constitutionnel des droits de la défense s'impose à l'autorité administrative sans qu'il soit besoin, pour le législateur, d'en rappeler l'existence, le Conseil a examiné la constitutionnalité du dispositif qui lui était soumis.

S'agissant du IV de l'article 85, insérant dans le code général des impôts un nouvel article 1740 ter A sanctionnant d'une amende de 100 F toute omission ou inexactitude dans la facturation et d'une amende de 10 000 F le défaut de présentation d'une facture, le Conseil a jugé que, nonobstant les garanties de procédure dont elle était assortie, cette disposition pouvait, dans nombre de cas, donner lieu à l'application de sanctions manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission ou de l'inexactitude constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré, et il l'a déclarée inconstitutionnelle. On pourra rapprocher cette décision de celle du 30 décembre 1987 (n° 87-237 DC) par laquelle le Conseil avait censuré une disposition prescrivant que l'amende fiscale encourue en cas de divulgation du montant du revenu d'une personne serait, en toute hypothèse, égale au montant des revenus divulgués.

En revanche, le Conseil a considéré que le législateur, en modifiant par le V de l'article 85, l'article 1740 ter du CGI afin de sanctionner la délivrance d'une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle d'une amende égale à 50 % du montant de la facture, n'avait pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au manquement et n'avait pas méconnu, ce faisant, les exigences de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Toutefois, dans la continuité de sa jurisprudence sur le cumul des sanctions administratives pécuniaires et des sanctions pénales, établie dans sa décision du 28 juillet 1989 (n° 89-260 DC) sur la Commission des opérations de bourse, le Conseil a rappelé, dans une réserve d'interprétation, que lorsqu'une sanction administrative est susceptible de se cumuler avec une sanction pénale, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

Les requérants alléguaient enfin que deux articles étaient des " cavaliers budgétaires ". Si le Conseil a rejeté leur argumentation s'agissant de l'article 111, qui prorogeait pour un an le dispositif de congé de fin d'activité, en considérant que le dispositif prévu aura bien une incidence directe et immédiate sur les charges de l'Etat, il l'a en revanche accueillie, s'agissant de l'article 119, qui étendait les compétences de l'Agence nationale pour l'amélioration et l'habitat à la transformation de locaux agricoles en logements, lorsque ces locaux sont situés dans une zone de revitalisation rurale, dont l'objet était en effet étranger au domaine des lois de finances, tel que défini par l'article 1er de l'ordonnance du 2 janvier 1959.

Le Conseil a fait le même raisonnement en soulevant d'office l'article 75 qui élargissait les missions du fonds de gestion de l'espace rural.