

Commentaire de la décision n° 2010-16 QPC – 23 juillet 2010

M. Philippe E.

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 1^{er} juin 2010 par le Conseil d'État (décision n° 338728 du 31 mai 2010), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction issue du 4° du paragraphe I de l'article 76 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006. Le Conseil constitutionnel a jugé que cette disposition est conforme à la Constitution.

I. – La disposition contestée

Le 1° du 7 de l'article 158 du CGI, dans sa rédaction issue du 4° du paragraphe I de l'article 76 de la loi de finances pour 2006, institue une majoration de 25 % des bénéficiaires professionnels imposables¹ à l'impôt sur le revenu pour les contribuables soumis au régime réel d'imposition qui n'adhèrent pas à un centre ou à une association de gestion agréé (ci-après organisme de gestion agréé).

Aux termes de ces dispositions, « *le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par 1,25. Ces dispositions s'appliquent : 1° Aux titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréé défini aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, à l'exclusion des membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies et des conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent à l'un de ces organismes* ».

¹ Sont concernés les bénéficiaires non commerciaux (BNC), les bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) et les bénéficiaires agricoles.

Les organismes de gestion agréés ont été créés par la loi de finances rectificative du 27 décembre 1974² afin de procurer à leurs adhérents une assistance technique en matière de tenue de comptabilité et favoriser ainsi une meilleure connaissance des revenus non salariaux destinée à mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale³. Le législateur a, dès l'origine de ce dispositif, octroyé en contrepartie d'une adhésion à un organisme de gestion agréé des avantages fiscaux à leurs adhérents, et notamment un abattement sur le bénéfice imposable.

Cet abattement, qui était initialement de 10 % puis de 20 % à partir de 1978, a été supprimé par la loi de finances pour 2006. Cette suppression a été compensée par une réduction des taux du barème de l'impôt sur le revenu qui a bénéficié à tous les contribuables. Dans le même temps, la loi de finances pour 2006 a mis en place une majoration de 25 % du montant des bénéfices professionnels imposables⁴ à l'impôt sur le revenu pour les contribuables soumis au régime réel d'imposition qui n'adhèrent pas à un organisme de gestion agréé.

II. – La conformité à la Constitution

A. – La recevabilité de la question prioritaire de constitutionnalité

Dans sa décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, le Conseil constitutionnel a examiné la recevabilité d'une question portant sur des dispositions applicables au litige mais qui ont été depuis lors modifiées ou abrogées. Cette modification ou cette abrogation ôtait-elle tout caractère sérieux à la question prioritaire de constitutionnalité comme la Cour de cassation avait pu récemment le juger⁵ ?

² Article 1^{er} de la loi n° 74-1114 du 27 décembre 1974.

³ Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*, cons. 53.

⁴ Sont concernés les bénéfices non commerciaux (BNC), les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et les bénéfices agricoles.

⁵ Par exemple, Cour de cassation, Ass., 15 juin 2010, *Société Mermoz Aviation Ireland Limited*, arrêt n° 12098 (09-72742).

En l'espèce, la disposition renvoyée à l'examen du Conseil constitutionnel, le 1^o du 7 de l'article 158 du CGI, l'était dans une version applicable du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2008, la disposition ayant été modifiée depuis par la loi de finances pour 2009⁶.

Le Conseil constitutionnel a expressément jugé recevable la question prioritaire de constitutionnalité qui lui avait été transmise. Il a rappelé le considérant de principe dégagé dans sa décision n° 2010-605 DC⁷ au terme duquel « *l'article 61-1 de la Constitution, a reconnu à tout justiciable le droit de voir examiner, à sa demande, le moyen tiré de ce qu'une disposition législative méconnaît les droits et libertés que la Constitution garantit* ».

Dès lors, le Conseil a jugé que la modification ou l'abrogation ultérieure de la disposition contestée ne prive pas un justiciable du droit de voir examiner, à sa demande, le moyen tiré de ce qu'une disposition législative méconnaît les droits et libertés que la Constitution garantit au sens de l'article 61-1 de ce texte. En effet, la modification ou l'abrogation ultérieure de la disposition contestée ne fait pas disparaître l'atteinte éventuelle à ces droits et libertés. Elle n'ôte donc pas son effet utile à la procédure voulue par le constituant, et par suite, ne peut faire obstacle, par elle-même, à la transmission de la question au Conseil constitutionnel au motif de l'absence de caractère sérieux de cette dernière.

B. – L'absence d'atteinte portée au principe d'égalité devant les charges publiques

Selon le requérant, les dispositions précitées instituent une différence de traitement injustifiée entre les contribuables adhérant à un organisme de gestion agréé et ceux qui n'y adhèrent pas, nonobstant le fait que les comptes de ces derniers sont établis et certifiés par un expert-comptable inscrit au tableau régional de l'ordre des experts-comptables et commissaires aux comptes. Dès lors, le requérant soutenait que cette disposition ne respecte pas le principe d'égalité des contribuables devant les charges publiques découlant de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789.

⁶ L'article 10 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 a prévu que l'exonération de majoration de 25 % du revenu imposable ne s'applique plus uniquement aux adhérents des organismes de gestion agréés mais également aux contribuables qui font appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisés à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec cette dernière une convention.

⁷ Décision n° 2010-605 DC du 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*, cons. 11.

Le dispositif incitant à recourir aux organismes de gestion agréés a déjà été déclaré conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel⁸⁹. Cette jurisprudence a admis l'existence de mesures fiscales introduites en faveur des adhérents à un organisme de gestion agréé, celles-ci étant compatibles avec le principe d'égalité.

Cependant, ces décisions du Conseil constitutionnel portaient sur le régime antérieur à l'entrée en vigueur de l'article 76 de la loi de finances pour 2006, disposition sur laquelle porte la décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010. Le Conseil constitutionnel a donc examiné si le dispositif introduit en 2006, qui, concomitamment à la suppression de l'abattement de 20 % pour les adhérents aux organismes de gestion agréés intervenue dans le cadre de la réforme globale de l'impôt sur le revenu, a créé une majoration de 25 % de la base d'imposition des non-adhérents, est de nature différente du régime antérieur. En effet, seule cette différence aurait été de nature à justifier un changement de jurisprudence du Conseil constitutionnel en ce qui concerne les organismes de gestion agréés.

Le Conseil constitutionnel a jugé que ce n'était pas le cas. Le dispositif institué au 4° du I de l'article 76 de la loi de finances pour 2006, désormais codifié au 1° du 7 de l'article 158 du CGI, laisse inchangée la différence de traitement qui existait auparavant entre titulaires de bénéfices professionnels selon qu'ils adhèrent ou non à un organisme de gestion agréé. Seules les modalités permettant de parvenir à cette différence de traitement ont changé. En effet, si l'abattement forfaitaire de 20 % a été supprimé en tant que tel par la loi de finances pour 2006, les avantages qu'il procurait ont été directement intégrés dans le barème de l'impôt dont les taux ont été diminués pour parvenir aux mêmes effets. En contrepartie, le législateur a prévu une majoration des revenus imposables de 25 % pour les titulaires des bénéfices professionnels qui ne sont pas adhérents à un organisme de gestion agréé.

Autrement dit, cette mesure constitue la contrepartie, arithmétiquement équivalente, de la suppression de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient, avant la réforme, les adhérents à un organisme de gestion agréé. Elle a permis de maintenir l'avantage lié à l'adhésion à un organisme de gestion agréé. Ainsi, la différence de traitement entre adhérents et non adhérents demeure justifiée, dès lors que le nouveau régime favorise, à l'instar du régime antérieur, une meilleure connaissance des revenus non salariaux.

Le Conseil constitutionnel a confirmé sa jurisprudence antérieure. Il a ainsi jugé que le 1° du 7 de l'article 158 du CGI, dans sa version issue du 4° du I de

⁸ Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*, cons. 53 et 54.

⁹ Décision n° 96-385 DC du 30 décembre 1996, *Loi de finances pour 1997*, cons. 11

l'article 76 de la loi de finances pour 2006, ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Par suite, le grief tiré de la méconnaissance de ce principe a été rejeté.