

Décision n° 2010-16 QPC

M. Philippe E.

(1° du 7 de l'article 158 du Code général des impôts)

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2010

Table des matières

<u>I. Dispositions législatives</u>	3
A. Dispositions contestées	3
1. Texte contesté	3
a) Code général des impôts	3
– Article 158	3
2. Évolution du texte	4
B. Autres dispositions (renvois, citations, application...)	5
1. Lois	5
(1) Loi n°74-1114 du 27 décembre 1974 de finances rectificative pour 1974	5
– Article 1er	5
(2) Loi n°77-1467 du 30 décembre 1977 de finances pour 1978	6
– Article 7	6
2. Code général des impôts	7
– Article 1649 quater C	7
C. Textes administratifs	8
a) Bulletin officiel des impôts, 5 I-11-06	8
b) Bulletin officiel des impôts, 5 B-10-07	10
c) Bulletin officiel des impôts, 5 G-3-07	13
2. Rapports	14
a) Rapport de la DGFP, Les organismes agréés. Présentation et bilan	14
<u>II. Jurisprudence</u>	16
A. Jurisprudence sur l'application des dispositions législatives	16
1. Conseil constitutionnel	16
– Décision n° 96-385 DC du 30 décembre 1996, Loi de finances pour 1997	16
– Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990	16
B. Questions parlementaires	17

1. Assemblée nationale	17
a) Question N° 40510 de M. Jean-Pierre Grand	17
b) Question N° 37835 de M. Germinal Peiro.....	17
2. Sénat 19	
a) Question écrite n° 03912 de M. Bernard Piras (Drôme - SOC).....	19
b) Réponse du Ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État.....	19
<u>III. Droits et libertés garantis par le Conseil constitutionnel</u>	21
A. Normes de référence	21
1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen	21
– Article 6.....	21
– Article 13.....	21
2. Constitution de 1958	21
– Article 34.....	21
B. Jurisprudence relative aux droits et libertés	22
1. Conseil constitutionnel	22
a) Jurisprudence relative à la recevabilité des questions prioritaires de constitutionnalité.....	22
– 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	22
b) Jurisprudence relative à l'égalité des contribuables devant les charges publiques.....	22
– Décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat	22
– Décision n° 2004-511 DC du 29 décembre 2004.....	22
– Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004.....	22
– Décision n° 2003-477 DC du 31 juillet 2003, Loi pour l'initiative économique	23
– Décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002, Loi de finances pour 2003.....	23
– Décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000, Loi de finances pour 2001.....	23
– Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, Loi de finances pour 1999.....	23
c) Jurisprudence relative à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale .	24
– Décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin	24
– Décision n° 2009-597 DC du 21 janvier 2010, Loi organique tendant à permettre à Saint-Barthélemy d'imposer les revenus de source locale des personnes établies depuis moins de cinq ans	24
– Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004.....	24
– Décision n° 2001-457 DC du 27 décembre 2001, Loi de finances rectificative pour 2001.....	25
– Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000.....	25
– Décision n° 86-209 DC du 03 juillet 1986, Loi de finances rectificative pour 1986.....	25
d) Jurisprudence relative à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale.....	25
– Décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin	25
– Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004.....	26
– Décision n° 2001-457 DC du 27 décembre 2001, Loi de finances rectificative pour 2001.....	26
– Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000.....	26
– Décision n° 86-209 DC du 03 juillet 1986, Loi de finances rectificative pour 1986.....	26

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

1. Texte contesté

a) *Code général des impôts*

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

Section II : Revenus imposables

2e Sous-section : Revenu global

– **Article 158**

Loi n°2005-1719 du 30 décembre 2005 – article 76

(...)

7. 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 bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices 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 ;

2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéfices ou revenus mentionnés à l'article 123 bis et aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice ;

3° Aux sommes mentionnées au 2° du II de l'article 156 versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1er janvier 2006 ;

4° Aux revenus soumis à l'évaluation forfaitaire définie aux articles 64 et suivants.

2. Évolution du texte

Version contestée

Loi de finances pour 2006

Article 76 (ex article 60), Loi de finances n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 pour 2006

– **Article 158 du Code général des impôts**

(...)

7. 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 ;

2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéficiaires ou revenus mentionnés à l'article 123 bis et aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice ;

3° Aux sommes mentionnées au 2° du II de l'article 156 versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1er janvier 2006 ;

4° Aux revenus soumis à l'évaluation forfaitaire définie aux articles 64 et suivants. »

Version en vigueur

Loi de finances pour 2009

Article 10 (ex article 3 quater), Loi de finances n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 pour 2009

– **Article 158 du Code général des impôts**

(...)

7. 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 :

a) Qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréés définis 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 ;

b) Ou qui ne font pas appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec cette dernière une convention en application des articles 1649 quater L et 1649 quater M ; »

(...)

B. Autres dispositions (renvois, citations, application...)

1. Lois

(1) Loi n°74-1114 du 27 décembre 1974 de finances rectificative pour 1974

Article 1er

i. Des centres de gestion dont l'objet est d'apporter une assistance en matière de gestion aux industriels, commerçants, artisans et agriculteurs peuvent être agréés dans des conditions fixées par décret en conseil d'état.

ii. Ces centres sont créés à l'initiative soit d'experts comptables et comptables agréés ou de sociétés membres de l'ordre, soit de chambres de commerce et d'industrie, de chambres de métiers ou de chambres d'agriculture, soit d'organisations professionnelles légalement constituées d'industriels, de commerçants, d'artisans ou d'agriculteurs.

iii. les adhérents assujettis à l'impôt sur le revenu, placés sous un régime réel d'imposition et dont le chiffre d'affaires ou de recettes n'excède pas le double des limites prévues pour l'application du régime forfaitaire, bénéficient d'un abattement de 10 % sur leur bénéfice imposable.

iv. la comptabilité des adhérents des centres de gestion doit être tenue, centralisée ou surveillée par un expert comptable, un comptable agréé ou une société membre de l'ordre qui vise les documents fiscaux après s'être assuré de leur régularité formelle et de leur concordance avec la comptabilité.

toutefois, les centres créés à l'initiative des organisations et organismes visés au paragraphe ii ci-dessus et dont l'activité concerne la mise en œuvre des articles 9 à 11 de la loi n- 70-1199 du 21 décembre 1970 sont admis, après agrément, à tenir et à présenter les documents comptables de leurs adhérents établis par les soins d'un personnel ayant un diplôme ou une expérience répondant à des conditions fixées par décret, sans préjudice des dispositions des articles 2 et 8 de l'ordonnance n- 45-2138 du 19 septembre 1945 modifiée par la loi n- 68-946 du 31 octobre 1968 relatives à l'attestation de régularité et de sincérité. Les centres visés au présent alinéa établissent ces documents selon une méthodologie définie dans le cadre d'une concertation permanente entre les organisations professionnelles agricoles et l'ordre des experts comptables et des comptables agréés. Ils font appel aux membres de l'ordre pour la vérification par sondages de ces documents.

En cas de remise en cause, pour inexactitude ou insuffisance, des éléments fournis au centre de gestion agréé, les adhérents perdent le bénéfice de l'abattement de 10 %, sans préjudice des sanctions fiscales de droit commun, pour l'année au titre de laquelle le redressement est opéré.

Le bénéfice de l'abattement est, en revanche, maintenu lorsque le redressement porte exclusivement sur des erreurs de droit ou des erreurs matérielles.

v. le délai dont dispose l'administration pour l'exercice de son droit de reprise est réduit de deux ans en ce qui concerne les erreurs de droit commises en matière d'impôts directs, de taxes sur le chiffre d'affaires et de taxes assimilées par les centres de gestion agréés, dans les déclarations fiscales de leurs adhérents visés au paragraphe iii ci-dessus.

vi. 1. Les plus-values nettes à court terme réalisées par les industriels, commerçants et artisans, ainsi que par les exploitants agricoles placés par option respectivement sous le régime simplifié d'imposition et sous celui du bénéfice réel agricole, sont soumises au régime fiscal des plus-values à long terme, sauf demande contraire des intéressés.

2. le taux intermédiaire de la taxe sur la valeur ajoutée est applicable à l'ensemble des opérations autres que les reventes en l'état réalisées par les redevables inscrits au répertoire des métiers et qui sont placés par option sous le régime simplifié d'imposition.

vii. les centres sont notamment habilités à élaborer, pour le compte de leurs adhérents placés sous un régime réel d'imposition, les déclarations destinées à l'administration fiscale ; un agent de l'administration fiscale apporte son assistance technique au centre de gestion agréé, dans les conditions prévues par la convention passée entre le centre et l'administration fiscale.

(...)

(2) Loi n°77-1467 du 30 décembre 1977 de finances pour 1978

– **Article 7**

I - Les chiffres d'affaires ou de recettes maxima prévus pour l'octroi des abattements accordés aux adhérents des centres de gestion agréés ou des associations agréées de membres des professions libérales sont portés au triple des limites fixées respectivement pour l'application des régimes forfaitaires et du régime de l'évaluation administrative.

II - Le taux des abattements mentionnés au I ci-dessus est porté de 10 p. 100 à 20 p. 100, sauf pour la fraction du bénéfice qui excède la limite de 150 000 F prévue à l'article 6 de la présente loi. Aucun abattement n'est appliqué sur la fraction du bénéfice qui excède une fois et demie la limite de la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

III - En ce qui concerne les sociétés civiles professionnelles et les associations d'avocats constituées en application de l'article 8 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, les limites de recettes prévues au I ci-dessus pour l'octroi de l'abattement de 20 p. 100 sont multipliées par le nombre d'associés ou de membres exerçant une activité effective dans la société ou l'association. Les limitations du montant de l'abattement résultant de l'application du II ci-dessus sont opérées, s'il y a lieu, sur la part de bénéfices revenant à chaque associé ou à chaque membre.

IV - Lorsqu'il est fait application du deuxième alinéa du paragraphe V de l'article 64 de la loi de finances n° 76-1232 du 29 décembre 1976, la perte du bénéfice de l'abattement de 10 p. 100 ou 20 p. 100 intervient pour l'année au titre de laquelle le redressement est opéré.

V - 1. Les dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 quater D du code général des impôts relatives aux centres de gestion agréés regroupant des exploitants agricoles sont étendues à l'ensemble des centres de gestion en ce qui concerne leurs adhérents industriels, commerçants et artisans soumis sur option au régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A bis du code précité.

2. Alinéa modificateur.

2. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Troisième partie : Dispositions communes aux première et deuxième parties

Titre premier : Assiette et contrôle de l'impôt

Chapitre I ter : Centres de gestion agréés et associations agréées des professions libérales

I : Centres de gestion agréés.

– **Article 1649 quater C**

Modifié par Loi n°2005-882 du 2 août 2005 - art. 8 JORF 3 août 2005

Modifié par Décret n°2006-356 du 24 mars 2006 - art. 1 JORF 26 mars 2006

Des centres de gestion, dont l'objet est d'apporter aux industriels, commerçants, artisans et agriculteurs une assistance en matière de gestion et de leur fournir une analyse des informations économiques, comptables et financières en matière de prévention des difficultés économiques et financières, peuvent être agréés dans des conditions définies par un décret en Conseil d'Etat.

Ces centres sont créés à l'initiative soit d'experts comptables ou de sociétés membres de l'ordre, soit de chambres de commerce et d'industrie, de chambres de métiers et de l'artisanat ou de chambres d'agriculture, soit d'organisations professionnelles légalement constituées d'industriels, de commerçants, d'artisans ou d'agriculteurs.

C. Textes administratifs

a) *Bulletin officiel des impôts, 5 I-11-06*

N° 193 du 27 NOVEMBRE 2006(extraits)

TITRE 1 : NOUVELLES MODALITÉS D'IMPOSITION DES REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS FAISANT

L'OBJET DE MESURES DE CORRECTION

Section 1 : Modification des abattements applicables aux revenus distribués

I. Rappel du régime applicable aux revenus distribués perçus par des personnes physiques résidentes

4. L'article 93 de la loi de finances pour 2004 a supprimé l'avoir fiscal et mis en place un nouveau dispositif d'imposition pour les revenus distribués perçus, à compter du 1er janvier 2005, par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France.

5. Ainsi, les revenus distribués perçus à compter du 1er janvier 2005 et qui remplissent les conditions prévues au 2° du 3 de l'article 158 du CGI 1 sont retenus, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, pour 50 % de leur montant (« demi-base »), c'est-à-dire après application d'un abattement (ou réfaction) de 50 %.

Le montant net déterminé après application de cet abattement de 50 % et, le cas échéant, des dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation desdits revenus, est ensuite réduit d'un abattement annuel de 1 220 € pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de 2 440 € pour les contribuables soumis à une imposition commune.

6. Les revenus distribués éligibles à l'abattement de 50 % sont soumis aux prélèvements sociaux au titre des revenus du patrimoine² sur leur montant déclaré, c'est-à-dire avant application de l'abattement de 50 % et de l'abattement annuel de 1 220 € ou 2 440 € après déduction des dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation desdits revenus.

7. Pour la détermination du revenu fiscal de référence mentionné au IV de l'article 1417 du CGI, les revenus distribués sont retenus pour leur montant net, c'est-à-dire après abattement de 50 %, déduction des dépenses engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu et abattement forfaitaire. A ce montant net imposable à l'impôt sur le revenu est toutefois ajouté le montant de l'abattement de 50 %, pour sa fraction qui excède le montant de l'abattement annuel non utilisé de 1 220 € ou 2 440 €

En d'autres termes, le revenu fiscal de référence comprend l'ensemble des revenus distribués imposables perçus par le contribuable, avant application de l'abattement de 50 %, mais diminué des frais de garde et de l'abattement de 1 220 € ou 2 440 €

(...)

Section 2 : Majoration du montant de certains revenus de capitaux mobiliers d'un coefficient de 1,25

17. Conformément au 2° du 7 de l'article 158 du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 76 de la loi de finances pour 2006, le montant de certains revenus de capitaux mobiliers limitativement énumérés par la loi est multiplié par un coefficient de 1,25 pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

Remarque : ces revenus ne peuvent pas bénéficier de l'abattement de 40 %.

18. Sont concernés, les revenus de capitaux mobiliers suivants :

- les rémunérations et avantages occultes (111-c du CGI) ;

- la fraction des rémunérations qui n'est pas admise en déduction du résultat de la société versante en vertu du 1° du 1 de l'article 39 du CGI (article 11 1-d du CGI). Il s'agit des rémunérations, directes ou indirectes (y compris indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais), qui ne correspondent pas à un travail effectif ou qui sont excessives eu égard à l'importance du service rendu ;

- des dépenses et charges qui ne sont pas admises en déduction du résultat de la société en vertu des dispositions du 1er alinéa et du c du 4 de l'article 39 du CGI (article 111-e du CGI). Il s'agit des dépenses afférentes à la chasse, à la pêche, aux résidences de plaisance et d'agrément, à la navigation de plaisance ;

- les revenus ou bénéfices imposés dans les conditions prévues à l'article 123 bis du CGI et provenant de participations directes ou indirectes dans des structures étrangères soumises à un régime fiscal privilégié. Pour plus de précisions sur le champ d'application de ce dispositif et les conditions d'imposition de ces revenus et bénéfices, il convient de se reporter à l'instruction administrative publiée au BOI 5 I-1-00 du 1er mars 2000 ;

- les revenus distribués mentionnés à l'article 109 du CGI3 et qui sont réputés distribués à la suite d'une rectification des résultats de la société distributrice.

19. Pour la détermination des prélèvements sociaux et du revenu fiscal de référence, les revenus de capitaux mobiliers mentionnés au n° 18 sont également retenus pour leur montant majoré d'un coefficient de 1,25.

20. Ces revenus doivent être déclarés pour leur montant avant majoration de 1,25. Ils sont à reporter sur la ligne 2 GO de la déclaration des revenus n° 2042.

b) Bulletin officiel des impôts, 5 B-10-07

N° 47, 29 mars 2007, (extraits)

Introduction

1. Les traitements et salaires, les pensions et certaines rentes ainsi que, lorsque leurs titulaires sont adhérents à un centre ou une association de gestion agréés, les revenus d'activités indépendantes commerciales, artisanales, libérales ou agricoles étaient imposés à l'impôt sur le revenu sous déduction d'un abattement de 20 % (CGI, art. 158).

L'ensemble des revenus imposables à l'impôt sur le revenu, à l'exception des plus-values imposées à un taux proportionnel et des revenus soumis au prélèvement libératoire, était imposé en fonction d'un barème progressif à 6 tranches (sans tenir compte de la tranche à taux zéro) dont les taux étaient compris entre 6,83% et 48,09% (CGI, art. 197).

2. L'article 76 de la loi de finances pour 2006 prévoit, qu'à compter de l'imposition des revenus 2006, les effets de l'abattement de 20 % sont intégrés au barème de l'impôt sur le revenu. Des mesures de correction sont nécessaires pour tenir compte, d'une part, des revenus qui n'entrent pas dans le champ d'application de cet abattement et, d'autre part, des dispositions fiscales qui comportent des seuils ou limites, calculés en fonction du revenu fiscal de référence (ou du revenu brut global ou net imposable).

Par ailleurs, afin de compenser la non-application dans certains cas de l'abattement de 20 %, l'article 76 de la loi de finances pour 2006 institue une nouvelle majoration de droits, codifiée sous l'article 1758 A du CGI. Celle-ci s'applique en cas de retard ou de défaut de souscription des déclarations qui doivent être déposées en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu ou d'omissions relevées dans ces déclarations qui ont pour effet de minorer l'impôt dû.

3. Sur la base du barème de l'impôt sur le revenu modifié suite à l'intégration des effets de l'abattement de 20 %, l'article 75 de la loi de finances pour 2006 prévoit la suppression de deux tranches d'imposition et un ajustement des taux.

4. Enfin, l'article 2 de la loi de finances pour 2007 actualise les limites des tranches du barème de l'impôt sur le revenu prévu par l'article 75 de la loi de finances pour 2006 ainsi que les limites et plafonds qui lui sont associés.

Il prévoit en outre la réduction en 2007 des acomptes et prélèvements d'impôt sur le revenu.

CHAPITRE 1 : INTEGRATION DE L'ABATTEMENT DE 20% DANS LE BAREME DE L'IMPOT SUR LE REVENU

5. A compter de l'imposition des revenus 2006, les effets de l'abattement de 20 % applicable à certains revenus d'activité et de remplacement sont intégrés au barème de l'impôt sur le revenu. Cette mesure est neutre pour les revenus qui bénéficiaient auparavant de cet abattement (section 1).

Des mesures de correction sont en revanche nécessaires pour tenir compte, d'une part, des revenus qui n'entrent pas dans le champ d'application de cet abattement et, d'autre part, des dispositions fiscales qui comportent des seuils ou limites calculés en fonction du revenu fiscal de référence (ou du revenu brut global ou net imposable) (section 2). Enfin, une nouvelle majoration, en correspondance avec les modalités de liquidation de l'impôt sur le revenu désormais applicables, est instituée à l'article 1758 A du CGI (section 3).

Section 1 : Suppression de l'abattement de 20 % et adaptation du barème de l'impôt sur le revenu

6. Jusqu'à l'imposition des revenus 2005, un abattement de 20 % est pratiqué sur : - les revenus d'activités indépendantes commerciales, artisanales, libérales ou agricoles lorsque leurs titulaires sont adhérents à un centre ou une association de gestion agréés au sens des articles 1649 quater C à 1649 quater H du CGI ; - les traitements et salaires, les pensions, les rentes viagères à titre gratuit et les rémunérations des gérants et associés de sociétés visées à l'article 62 du CGI.

7. Les dispositions prévoyant cet abattement, mentionnées au 4 bis et aux quatrième, cinquième et sixième alinéas du a du 5 de l'article 158 du CGI, sont abrogées à compter de l'imposition des revenus 2006.

8. Les effets de l'abattement de 20 % sont intégrés dans le barème de l'impôt sur le revenu. Ainsi, les limites de chaque tranche du barème sont augmentées de 25 % et les taux correspondants sont diminués de

20 %. Cette double opération permet de maintenir une stricte neutralité fiscale pour les revenus qui bénéficiaient auparavant de cet abattement.

Section 2 : Mesures de correction

9. Des mesures de correction sont nécessaires pour assurer la neutralité de l'intégration de l'abattement de 20% dans le barème de l'impôt sur le revenu dans trois situations :

- lorsque les revenus ne bénéficiaient pas de l'abattement de 20 % (A) ;
- lorsqu'une pension alimentaire a été fixée par le juge en tenant compte de l'application de l'abattement de 20 % (B) ;
- lorsque la majoration du revenu fiscal de référence (ou du revenu brut global ou net imposable) entraîne des effets mécaniques sur l'application de certaines dispositions fiscales (C).

A. REVENUS NE BENEFICIANT PAS DE L'ABATTEMENT DE 20 %

10. En l'absence de mesures de correction, l'augmentation des limites de tranches et la diminution conjointe des taux auraient conduit à alléger la cotisation d'impôt des contribuables déclarant des revenus pour lesquels l'abattement de 20 % n'était pas applicable. Des mesures de correction sont apportées au sein des revenus catégoriels qui ne bénéficiaient pas de l'abattement de 20 % : les revenus fonciers, les revenus de capitaux mobiliers, les revenus d'activité non-salariée.

1. Revenus fonciers

11. Trois mesures de correction ont été apportées à la catégorie des revenus fonciers :

- pour les bailleurs qui relèvent du régime « micro-foncier » (CGI, art. 32), la mesure de correction prend la forme d'une baisse du taux de l'abattement de 40 % à 30 % (IV de l'article 76 de la loi de finances pour 2006) ;

- pour les bailleurs qui relèvent du régime réel d'imposition, la mesure de correction prend la forme d'une suppression de la déduction forfaitaire au profit de la déduction pour leur montant réel des principales charges que cette déduction était réputée couvrir. Lorsque le taux de la déduction forfaitaire était supérieur à 15 % et que cette majoration avait notamment pour objet de compenser un effort de loyer ou des contraintes particulières, la loi de finances pour 2006 met en place certaines déductions spécifiques (A à D et J du XI de l'article 76 de la loi de finances pour 2006) ;

- pour l'ensemble des bailleurs, la contribution sur les revenus locatifs (CRL) est supprimée lorsqu'elle est due par les personnes physiques détenant leur bien directement ou par l'intermédiaire d'une société civile dont aucun des associés n'est soumis à l'impôt sur les sociétés (E à I du XI de l'article 76 de la loi de finances pour 2006).

12. Ces dispositions sont commentées dans une instruction administrative publiée au *bulletin officiel des impôts* dans la série 5 D.

2. Revenus de capitaux mobiliers

13. Les mesures de correction suivantes ont été apportées à la catégorie des revenus de capitaux mobiliers :

pour les revenus distribués mentionnés au 2° du 3 de l'article 158 du CGI, le taux de l'abattement est

ramené de 50% à 40 % et les montants de l'abattement annuel de 1 200 € ou 2 440 €, selon la situation de famille du contribuable, sont portés respectivement à 1 525 € ou 3 050 € (1° et 2° du I de l'article 76 de la loi de finances pour 2006) ;

- certains revenus de capitaux mobiliers font l'objet, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, d'une majoration de 25 %. Sont ainsi imposés sur 125 % de leur montant : les rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 du CGI ; la fraction des rémunérations ne correspondant pas à un travail effectif ou considérée comme excessive et qui n'est pas déductible des bénéfices, mentionnée au d de l'article 111 du CGI ; les dépenses et charges de caractère somptuaire, mentionnées au e de l'article 111 du CGI ; les revenus ou bénéfices imposés dans les conditions prévues à l'article 123 bis du CGI ; les revenus mentionnés à l'article 109 du CGI et réputés distribués à la suite d'une rectification des résultats de la société distributrice (4° du I de l'article 76 de la loi de finances pour 2006).

14. Ces dispositions sont commentées dans l'instruction administrative en date du 27 novembre 2006 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 5 I-11-06.

3. Revenus d'activité non-salariée professionnelle et non professionnelle

15. Les mesures de correction concernent les exploitations dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires agricoles et des bénéficiaires non commerciaux. Leurs formes varient en fonction du régime d'imposition applicable :

– pour les exploitations soumises à un régime d'imposition micro (micro-entreprises et micro-BNC), la mesure de correction prend la forme d'une diminution des taux d'abattement forfaitaire applicables ;

– pour les exploitations soumises à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérentes d'un centre de gestion ou association agréés définis aux articles 1649 quater C à 1649 quater H, la mesure de correction prend la forme d'une majoration de 25% du résultat imposé à l'impôt sur le revenu ;

- pour les exploitations soumises au régime forfaitaire agricole, la mesure de correction prend la forme d'une majoration de 25% de l'évaluation forfaitaire.

16. La majoration de 25% des revenus ne modifie pas les modalités déclaratives pour le contribuable concerné. Elle constitue en effet une règle particulière intégrée dans la chaîne de calcul de l'impôt sur le revenu. Par conséquent, le contribuable ne doit pas majorer de lui-même le montant de ses revenus. Il continue donc, comme auparavant, à reporter sur sa déclaration des revenus le montant se rapportant à son activité.

a) Diminution des taux d'abattement forfaitaire des régimes micro BIC et BNC

17. Les II et III de l'article 76 de la loi de finances pour 2006, modifié par l'article 10 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2007, prévoient de diminuer les taux d'abattement forfaitaire applicables aux régimes des micro-entreprises et micro-BNC prévus aux articles 50-0 et 102 ter du CGI. Ainsi :

- pour le régime micro-entreprises applicable aux entreprises dont l'activité principale est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir des logements, le taux de 72 % est ramené à 71 % ;

- pour le régime micro-entreprises applicable aux autres entreprises, le taux de 52 % est ramené à 50 % ;

- pour le régime micro-BNC, le taux de 37 % est ramené à 34 %.

b) Majoration de 25% du résultat des exploitants BIC, BNC ou BA soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion ou association agréés

18. Le 4° du I de l'article 76 de la loi de finances pour 2006 majore de 25 % le montant des revenus et charges, retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), des bénéficiaires agricoles (BA) et des bénéficiaires non commerciaux (BNC). Cette majoration est applicable aux seuls titulaires des revenus soumis à un régime réel d'imposition et qui ne sont pas adhérents à un centre de gestion ou association agréés définis aux articles 1649 quater C à 1649 quater H du CGI.

Sont par ailleurs expressément exclus de la majoration de 25 % les membres d'un groupement ou d'une société mentionnée aux articles 8 à 8 quinquies du CGI et les conjoints exploitants agricoles de fonds séparés ou associés d'une même société ou groupement adhérent d'un centre de gestion ou d'une association agréés.

c) **Bulletin officiel des impôts, 5 G-3-07**

N° 61 du 27 AVRIL 2007, (extraits)

1. Jusqu'à l'imposition des revenus de 2005, les médecins conventionnés qui pratiquent des honoraires conventionnels (secteur 1) et qui relèvent du régime de la déclaration contrôlée bénéficiaient, par tolérance administrative, d'une déduction dite « du groupe III » et d'une déduction complémentaire de 3 % sur leurs recettes conventionnelles non cumulables, sauf exceptions, avec l'abattement de 20 % pour adhésion à une association agréée prévu au 4 bis de l'article 158 du code général des impôts. Cette règle de non-cumul se justifiait en raison de l'identité du motif qui a conduit à la mise en place de ces mesures, à savoir une meilleure connaissance des revenus des intéressés.

2. L'article 76 de la loi de finances pour 2006 (loi n° 2005-1719) a supprimé cet abattement de 20 %, dont les effets ont été intégrés au barème de l'impôt sur le revenu applicable aux revenus de 2006. Les adhérents d'associations agréées qui en bénéficiaient auparavant ne sont donc pas soumis à la majoration de 25 % des revenus passibles de l'impôt sur le revenu des titulaires de bénéfices non commerciaux réalisés par les contribuables soumis à un régime réel d'imposition en application des dispositions du 7 de l'article 158 du code précité (cf. annexe).

3. Compte tenu de ce nouvel environnement législatif, la règle de non-cumul est donc actualisée. L'absence de majoration de 25 % des revenus est désormais exclusive de la déduction du groupe III et de la déduction complémentaire de 3 %.

4. La situation particulière des médecins conventionnés au regard de ces nouvelles modalités d'imposition à l'impôt sur le revenu est donc la suivante.

1. Le principe de non-cumul de l'absence de majoration de 25 % des revenus en cas d'adhésion à une association agréée et des déductions forfaitaires propres aux médecins conventionnés

5. Lorsqu'ils sont adhérents d'une association agréée, les médecins conventionnés pratiquant les honoraires conventionnels peuvent choisir entre soit l'application de la déduction du groupe III et de la déduction complémentaire de 3 % (cf. DB 5 G 4431 n° 4 et BOI 5 G-1-02), soit l'absence de majoration de 25 % des revenus prévus au 7 de l'article 158 du code général des impôts.

Ces dispositions permettent de maintenir à l'identique la situation qui prévalait avant l'entrée en vigueur de l'article 76 de la loi de finances pour 2006.

2. Exception relative à la première année d'adhésion à une association agréée

6. Pour inciter les médecins conventionnés du secteur 1 à adhérer à une association agréée, il est admis qu'ils peuvent cumulativement bénéficier, au titre de la première année d'adhésion à une telle association, à la fois de la déduction forfaitaire de 3 % sur leurs recettes conventionnelles et de l'absence de majoration de 25 % de leurs revenus.

Cette mesure de tolérance appelle les précisions suivantes :

a) Bénéficiaires.

7. Les médecins doivent remplir deux conditions :

- être conventionnés et respecter les tarifs conventionnels (secteur I) ;

Les praticiens qui ont choisi de pratiquer des honoraires libres ou qui ont signifié à la caisse d'assurance maladie dont ils dépendent leur volonté de ne pas adhérer à la convention nationale des médecins sont exclus du champ d'application de la mesure ;

- adhérer pour la première fois à une association agréée.

Les médecins qui ont déjà appartenu à une association agréée avant le 1er janvier 2006 ne peuvent en aucun cas demander l'application du cumul de la déduction de 3 % et de l'absence de majoration de 25 % des revenus.

(...)

2. Rapports

a) *Rapport de la DGFP, Les organismes agréés. Présentation et bilan*

Direction Générale des Finances Publiques, 2007, 68 p. (extraits)

L'abattement ou la non-majoration de leurs revenus

Jusqu'à l'imposition des revenus de 2005, les adhérents assujettis à l'impôt sur le revenu au titre d'un régime réel d'imposition bénéficiaient d'un abattement de 20 % sur leur bénéfice en application du 4 bis de l'article 158 du code général des impôts. Cet abattement s'appliquait dans la limite de 120 000 € au titre des revenus de 2005 pour une même personne physique, dans une même catégorie de revenus, et était calculé globalement sur l'ensemble des éléments composant le bénéfice imposable, y compris les plus-values à long terme.

L'article 76 de la loi de finances pour 2006 a supprimé, à compter de l'imposition des revenus de 2006, cet abattement de 20 %, dont les effets ont été intégrés au barème de l'impôt sur le revenu. Par souci d'égalité et d'équité, cette réforme du barème s'est accompagnée de l'application de mesures correctrices appliquées aux revenus qui ne bénéficiaient pas de cet avantage.

Le nouveau dispositif codifié au 7 de l'article 158 du code général des impôts prévoit ainsi d'appliquer un coefficient de 1,25 aux revenus des contribuables soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'organismes agréés.

(...)

3- La surveillance et le contrôle de l'administration

Les agents de l'administration fiscale exercent une mission de surveillance sur les organismes agréés auxquels ils prêtent leur concours.

Cette mission de surveillance est le corollaire de l'avantage fiscal qui est accordé aux adhérents des organismes agréés conformément aux dispositions de l'article 158-7 du code général des impôts.

Les agents de l'administration fiscale doivent donc régulièrement s'assurer que les centres et les associations agréés dont ils ont la charge fonctionnent conformément aux dispositions légales et réglementaires qui les régissent.

Par ailleurs, dans le cadre de leur mission de surveillance, les assistants techniques de l'administration examinent les conditions générales de fonctionnement des organismes. A cet effet, ils vérifient :

- la conformité des statuts aux textes en vigueur. A ce titre, les assistants techniques s'assurent que les aménagements des statuts ainsi que les modifications apportées à la composition de l'équipe dirigeante sont conformes à la réglementation en vigueur et notifiés à la direction des services fiscaux dans le délai prescrit d'un mois ;

- le respect du principe d'autonomie à l'égard des membres fondateurs. Les assistants techniques vérifient que l'organisme agréé est doté de moyens propres en matériels et en personnels suffisants pour la réalisation de ses missions, qu'il conserve la responsabilité et la maîtrise intellectuelle des travaux pour lesquels il a été agréé et qu'il recourt de manière limitée à la sous-traitance de ses travaux, conformément aux dispositions de la charte des bonnes pratiques des organismes agréés ;

- le respect des obligations fiscales. Les assistants techniques doivent s'assurer auprès du service des impôts qui gère le dossier de l'organisme que ce dernier s'acquitte régulièrement de ses obligations fiscales.

Par ailleurs, au moins une fois par an, les assistants techniques visent le registre des adhérents, ce qui leur permet de vérifier que l'organisme dispose de l'effectif minimum requis par les textes et que les attestations sont délivrées aux adhérents dans des conditions régulières.

Ils s'assurent également que l'organisme agréé effectue l'ensemble des missions qui lui ont été confiées par les textes.

Dès lors, les assistants techniques doivent porter une appréciation sur la qualité des contrôles et des examens diligentés et demander aux dirigeants tous les éclaircissements utiles en cas de problèmes restés sans réponse. Par la suite, les assistants techniques informent le directeur des services fiscaux dont ils

dépendent des conditions de fonctionnement du ou des organismes dont ils ont la charge. Chaque année, ils rédigent et commentent un compte rendu d'activité de l'organisme agréé.

L'administration fiscale exerce également un contrôle à l'occasion du dépôt des dossiers de demande d'octroi de l'agrément ou de son renouvellement. Ainsi, le code général des impôts précise que, lors de l'examen de la demande de renouvellement de l'agrément d'un centre de gestion agréé, il est tenu compte de l'action exercée par le centre pour améliorer la gestion des entreprises adhérentes et s'assurer de la sincérité des résultats qu'elles déclarent.

De même, il prévoit que lors de l'examen de l'action exercée par l'association pour améliorer la connaissance des revenus des adhérents, il doit être tenu compte de l'action exercée par l'association pour améliorer la connaissance des revenus des adhérents.

(...)

BILAN DE L'ACTION DES ORGANISMES AGREES

Au vu de tous ces éléments, la contribution positive des organismes agréés à la qualité et la sincérité des déclarations de leurs adhérents paraît avérée. Tous les résultats du contrôle fiscal externe montrent que les constats qui peuvent être faits lors des contrôles diligentés chez des adhérents diffèrent nettement de ceux du reste de la population des indépendants. Les erreurs et les omissions sont moins nombreuses et de plus faible ampleur financière ; le caractère frauduleux est nettement plus réduit.

Bien que les conséquences financières de l'ensemble de ces données soient difficiles à évaluer, on peut estimer que l'action des organismes agréés permet d'accroître nettement la base imposable déclarée par leurs adhérents.

II. Jurisprudence

A. Jurisprudence sur l'application des dispositions législatives

1. Conseil constitutionnel

– Décision n° 96-385 DC du 30 décembre 1996, Loi de finances pour 1997

(...)

11. Considérant que le législateur a entendu aligner la situation de certains contribuables, dont la transparence des revenus a pu lui apparaître de mieux en mieux assurée, sur celle de l'ensemble des salariés au regard de l'abattement plafonné à 680 000 F, lequel a précisément pour objet de prendre en compte la meilleure connaissance par l'administration fiscale des revenus salariaux ; qu'en appliquant les mêmes règles à des contribuables placés dans des situations analogues, le législateur n'a pas méconnu les exigences constitutionnelles tirées du principe d'égalité

– Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990

(...)

53. Considérant que les centres de gestion dont la création a été prévue par la loi de finances rectificative du 27 décembre 1974 ont été institués pour procurer à leurs adhérents une assistance technique en matière de tenue de comptabilité et favoriser une meilleure connaissance des revenus non salariaux destinée à remédier à l'évasion fiscale ; qu'en contrepartie l'adhésion aux centres de gestion a été encouragée par l'octroi aux adhérents d'avantages fiscaux, et notamment d'un abattement sur le bénéfice imposable ;

54. Considérant qu'il suit de là que les adhérents des centres de gestion sont soumis à un régime juridique spécifique ; que, dans le cadre de ce régime, le législateur a pu, sans méconnaître ni le principe de proportionnalité ni le principe d'égalité, décider qu'un adhérent de ces centres perdra le bénéfice des avantages fiscaux liés à son adhésion en cas de déclaration tardive, dès lors du moins qu'il " s'agit de la deuxième infraction successive concernant la même catégorie de déclaration " ou lorsque sa mauvaise foi sera établie.

B. Questions parlementaires

1. Assemblée nationale

a) Question N° 40510 de M. Jean-Pierre Grand

Question publiée au JO le : 27/01/2009 page : 627

Réponse publiée au JO le : 19/05/2009 page : 4889

Texte de la question

M. Jean-Pierre Grand attire l'attention de M. le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique sur le coefficient multiplicateur de 1,25 prévu à l'article 158-7 du code général des impôts. Ce coefficient, créé à l'origine pour compenser l'abaissement des tranches du barème de l'impôt 2006, entraîne des disparités et des inégalités de traitement entre les contribuables. En effet, la base de l'abattement de 20 %, supprimé par le nouveau barème, était plafonnée à 120 000 €; il est donc injuste de le compenser par un coefficient multiplicateur de 1,25 qui, lui, s'applique sur la totalité des revenus, même supérieurs à 120 000 €. Contraire au principe fondamental d'égalité des citoyens devant l'impôt, il taxe à hauteur de 0,25 un revenu virtuel. Aussi, il lui demande de bien vouloir lui indiquer s'il entend revenir sur cette disposition fiscale.

Texte de la réponse

L'intégration des effets de l'abattement de 20 % dans les taux du barème progressif de l'impôt sur le revenu s'est accompagnée corrélativement, par souci d'égalité et d'équité, de l'application de mesures de correction aux revenus qui ne bénéficiaient pas de cet avantage. Auparavant, les adhérents à un centre de gestion ou à une association agréée bénéficiaient d'un abattement de 20 % sur leurs bénéfices dans une certaine limite, fixée à 120 100 EUR pour l'imposition des revenus de 2005. L'intégration des effets de l'abattement a eu pour conséquence la suppression de ce plafonnement pour ces contribuables qui s'est traduit, à revenus identiques, par une diminution de leur cotisation d'impôt sur le revenu. Pour les contribuables non adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréée, le 4° du I de l'article 76 de la loi de finances pour 2006 prévoit que les revenus passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles, réalisés par des contribuables soumis à un régime réel d'imposition, sont multipliés par un coefficient égal à 1,25. Cette mesure ne constitue donc pas une pénalisation à l'encontre des non-adhérents même lorsque ceux-ci disposent d'un revenu supérieur au plafond précité, mais seulement le moyen le plus simple et le plus lisible de maintenir une différence qui existait déjà avec les adhérents. Il s'agit donc d'une simple mesure technique destinée à neutraliser les effets de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème. La suppression du plafond précité pour les contribuables adhérents n'a donc pas de conséquence sur le montant de l'impôt des contribuables non adhérents. Il n'est dès lors pas envisagé de modifier ce dispositif.

b) Question N° 37835 de M. Germinal Peiro

Question publiée au JO le : 16/12/2008 page : 10822

Réponse publiée au JO le : 30/06/2009 page : 6421

Texte de la question

M. Germinal Peiro attire l'attention de Mme la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi sur l'avenir des organismes agréés. La mission de visa fiscal dévolue jusqu'ici aux seuls organismes agréés, avait été en discussion lors de l'examen de la loi de modernisation de l'économie. En effet, des amendements avaient été déposés, afin que les experts-comptables puissent l'exercer. La commission mixte paritaire avait fini par supprimer l'article. En effet, cela aurait eu de lourdes conséquences pour les organismes agréés et pour les entrepreneurs. D'autre part, la suppression envisagée de la majoration de 1,25 conduirait également à mettre gravement les organismes agréés en danger, alors qu'ils remplissent une mission d'intérêt général. Le travail des organismes agréés est reconnu et salué. Ils contribuent notamment à améliorer considérablement les relations entre l'administration fiscale et le contribuable, à aider les

travailleurs indépendants par la formation continue, à prévenir bon nombre d'erreurs fiscales et ainsi alléger la charge du contrôle fiscal de l'administration. Il lui demande donc quelles sont les intentions du Gouvernement quant à la mission de visa fiscal et à la majoration de 1,25.

Texte de la réponse

Le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique a pris connaissance avec intérêt de la question relative aux centres de gestion agréés. La réforme de l'impôt sur le revenu a intégré l'abattement de 20 % dans le barème de cet impôt. Bien entendu, cette modification n'a pas remis en cause l'avantage fiscal accordé aux adhérents des organismes agréés (associations agréées et centres de gestion agréés). En effet, l'article 76 de la loi de finances pour 2006, codifié à l'article 158-7 du CGI, prévoit que les titulaires de revenus dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, qui ne sont pas adhérents d'un organisme agréé, voient leur revenu multiplié par 1,25 avant d'être soumis au barème. Le Gouvernement a réaffirmé, à plusieurs reprises, lors de l'examen de différents projets de lois, son attachement au maintien du différentiel d'imposition qui existe entre adhérents et non-adhérents à un organisme agréé (OA). Le dispositif d'élargissement du visa fiscal aux professionnels de l'expertise comptable adopté dans le cadre de la loi de finances pour 2009 (article 10) n'est pas de nature à entraîner la suppression des organismes agréés. En effet, outre qu'il permet de répondre à certaines critiques sur la majoration de 25 %, il installe une plus grande concurrence dans l'octroi du visa fiscal et reconnaît la capacité des experts comptables mais aussi des associations de gestion et de comptabilité à intervenir dans ce domaine. Le dispositif ainsi voté paraît, à cet égard, complet, équilibré et à même de préserver les intérêts de tous : de l'entrepreneur individuel tout d'abord qui doit bénéficier de mesures d'accompagnement de son activité et pas seulement d'un visa fiscal ; de l'État qui ne peut accorder un traitement fiscal favorable sans conserver un droit de regard, même si les travaux menés par les experts-comptables sont de très grande qualité et qu'ils sont soumis à des règles professionnelles et déontologiques exigeantes. Le dispositif proposé préserve l'équilibre entre la nécessité pour les pouvoirs publics de contrôler et la recherche, pour les professionnels, de règles souples et de contraintes réduites ; des organismes agréés, enfin, dont le bilan de 30 années d'existence est très positif tant en matière de civisme fiscal que d'aide aux entreprises. Cette mesure se traduit concrètement pour l'État par une amélioration des déclarations et donc des bases de l'impôt et, par conséquent, contribue à diminuer le coût de gestion de celui-ci. De plus, l'article 129 de la loi de finances pour 2009 confie de nouveaux travaux aux organismes agréés. En effet, ils doivent s'assurer de la concordance, de la vraisemblance et de la cohérence entre la déclaration de résultat et les déclarations de chiffre d'affaires de leurs adhérents dans un délai de six mois à compter de la date de réception des déclarations par l'organisme agréé et adresser ensuite à leurs adhérents ainsi qu'à l'administration fiscale un compte rendu de mission. En contrepartie des travaux effectués et de l'information de la direction générale des finances publiques, les adhérents bénéficient d'un délai de reprise de la part de l'administration fiscale réduit de trois à deux ans sauf en cas de manquement délibéré.

2. Sénat

a) *Question écrite n° 03912 de M. Bernard Piras (Drôme - SOC)*

publiée dans le JO Sénat du 03/04/2008 - page 646

M. Bernard Piras attire l'attention de Mme la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi sur la situation des Centres et Associations de Gestion Agréés.

En effet, depuis la réforme fiscale de 2005, l'abattement ayant été intégré dans le barème d'imposition de l'impôt sur le revenu, le législateur a mis en place un dispositif de majoration de la base imposable de 25 % pour les contribuables non adhérents d'un OGA afin de maintenir une différence de traitement entre les contribuables qui font la démarche de sincérité fiscale en adhérant à un OGA et les autres.

Régulièrement depuis cette réforme, lors des débats parlementaires concernant la loi de finances et la loi de finances rectificative, plusieurs amendements ont été déposés visant à supprimer le système de majoration, lequel sans mesure incitative équivalente est de nature à conduire les professionnels déjà adhérents à abandonner toute démarche de sincérité fiscale et par la même, à voir disparaître les OGA ainsi que les missions d'intérêt général qu'ils accomplissent.

Face à cela, plusieurs mesures sont proposées :

- la création d'un fonds mutuel de garantie des passifs des entrepreneurs individuels ; fonds qui serait réservé aux entreprises individuelles qui adhèrent à un organisme de gestion agréé (CGA ou AGA),
- l'exonération de l'IFA (imposition forfaitaire annuelle) sous certaines conditions,
- la réduction des délais de prescription en contrepartie de l'envoi par l'OGA, aux services fiscaux d'un compte rendu de mission annuel,
- ainsi qu'une série d'autres propositions.

Il lui demande de lui indiquer si elle entend favoriser l'adoption de ces mesures.

b) *Réponse du Ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État*

publiée dans le JO Sénat du 04/02/2010 - page 244

Le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État a pris connaissance avec intérêt de la question relative à l'avenir des centres de gestion agréés. La réforme de l'impôt sur le revenu a intégré l'abattement de 20 % dans le barème de cet impôt. Bien entendu, cette modification n'a pas remis en cause l'avantage fiscal accordé aux adhérents des organismes agréés (associations agréées et centres de gestion agréés). En effet, l'article 76 de la loi de finances pour 2006, codifié à l'article 158-7 du CGI, prévoit que les titulaires de revenus dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, qui ne sont pas adhérents d'un organisme agréé, voient leur revenu multiplié par 1,25 avant d'être soumis au barème. Le Gouvernement a réaffirmé, à plusieurs reprises, lors de l'examen de différents projets de lois, son attachement au maintien du différentiel d'imposition qui existe entre adhérents et non-adhérents à un organisme agréé (OA) et n'a jamais, quant à lui, envisagé de supprimer la majoration de 25 %. La possibilité, pour les professionnels de l'expertise comptable, de faire bénéficier leurs clients de la dispense de majoration de 25 %, telle que prévue par l'article 10 de la loi de finances pour 2009, n'apparaît pas de nature à entraîner la disparition des organismes agréés. En effet, outre qu'il permet de répondre à certaines critiques sur cette majoration, le dispositif ainsi voté paraît, à cet égard, complet, équilibré et à même de préserver les intérêts de tous : de l'entrepreneur individuel, tout d'abord, qui doit bénéficier de mesures d'accompagnement de son activité et pas seulement d'un visa fiscal ; il peut ainsi choisir le partenaire susceptible de lui offrir le service qui lui convient le mieux entre experts-comptables et associations de gestion de comptabilité et organismes agréés, dont la qualité des travaux n'est nullement remise en cause ; de l'État qui ne peut accorder un traitement fiscal favorable sans conserver un droit de regard, même si les travaux menés par les experts-comptables sont de très grande qualité et qu'ils sont soumis à des règles professionnelles et déontologiques exigeantes. Le dispositif proposé préserve l'équilibre entre la nécessité pour les pouvoirs publics de contrôler et la recherche, pour les professionnels, de règles souples et de

contraintes réduites ; des organismes agréés, enfin, dont le bilan de 30 années d'existence est très positif tant en matière de civisme fiscal que d'aide aux entreprises. Cette action se traduit concrètement pour l'État par une amélioration des déclarations et donc des bases de l'impôt et, par conséquent, contribue à diminuer le coût de gestion de celui-ci. En outre, l'article 129 de la loi de finances pour 2009 confie de nouveaux travaux aux organismes agréés, qui doivent adresser ensuite à leurs adhérents ainsi qu'à l'administration fiscale un compte rendu des missions réalisées. En contrepartie des travaux effectués et de l'information

III. Droits et libertés garantis par le Conseil constitutionnel

A. Normes de référence

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen

– **Article 6**

La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

– **Article 13**

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

2. Constitution de 1958

– **Article 34**

La loi fixe les règles concernant :

- les droits civiques et les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ; la liberté, le pluralisme et l'indépendance des médias ; les sujétions imposées par la défense nationale aux citoyens en leur personne et en leurs biens ;
- la nationalité, l'état et la capacité des personnes, les régimes matrimoniaux, les successions et libéralités ;
- la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables ; la procédure pénale ; l'amnistie ; la création de nouveaux ordres de juridiction et le statut des magistrats ;
- l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.

(...)

B. Jurisprudence relative aux droits et libertés

1. Conseil constitutionnel

a) Jurisprudence relative à la recevabilité des questions prioritaires de constitutionnalité

– **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**

(...)

11. Considérant, d'autre part, que, **pour mettre en œuvre le droit reconnu par l'article 61-1 de la Constitution à tout justiciable de voir examiner, à sa demande, le moyen tiré de ce qu'une disposition législative méconnaît les droits et libertés que la Constitution garantit, le cinquième alinéa de l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée et le deuxième alinéa de son article 23-5 précisent l'articulation entre le contrôle de conformité des lois à la Constitution, qui incombe au Conseil constitutionnel, et le contrôle de leur compatibilité avec les engagements internationaux ou européens de la France, qui incombe aux juridictions administratives et judiciaires ; qu'ainsi, le moyen tiré du défaut de compatibilité d'une disposition législative aux engagements internationaux et européens de la France ne saurait être regardé comme un grief d'inconstitutionnalité**

(...)

b) Jurisprudence relative à l'égalité des contribuables devant les charges publiques

– **Décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat**

(...)

1. Considérant que les députés auteurs de la saisine défèrent au Conseil constitutionnel la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat ; qu'ils contestent notamment la conformité au principe d'égalité devant les charges publiques de ses articles 1er, 11 et 16 ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

3. Considérant que si le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux, c'est à la condition qu'il fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose et que l'avantage fiscal consenti ne soit pas hors de proportion avec l'effet incitatif attendu

– **Décision n° 2004-511 DC du 29 décembre 2004**

(...)

40. Considérant que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux

– **Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004**

(...)

28. Considérant que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux ; qu'en l'espèce, il a entendu

favoriser la constitution d'un complément de retraite ; qu'il a fixé les limites dans lesquelles est accordée la déduction fiscale consentie aux épargnants ainsi que le plafond des revenus auxquels cette déduction peut être appliquée ; qu'en outre, les sommes versées à l'issue de la période d'épargne seront elles-mêmes assujetties à l'impôt sur le revenu ; que, par suite, les dispositions de l'article 82 de la loi déferée ne portent atteinte à aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle

– **Décision n° 2003-477 DC du 31 juillet 2003, Loi pour l'initiative économique**

(...)

2. Considérant qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette et le taux, sous réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt ; qu'en vertu de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, la contribution commune aux charges de la Nation « doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés ; que l'ensemble de ces principes est applicable notamment aux droits de mutation à titre gratuit et à l'impôt de solidarité sur la fortune

– **Décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002, Loi de finances pour 2003**

(...)

17. Considérant que l'article 4 de la loi déferée, qui modifie le 11 de l'article 150-0 D du code général des impôts, allonge de cinq à dix ans la durée d'imputation des pertes sur cessions de valeurs mobilières et droits sociaux mentionnés à l'article 150-0 A du même code, ainsi que, par renvoi, la durée d'imputation des pertes résultant de certaines opérations réalisées en France sur les marchés à terme ;

18. Considérant que les députés requérants soutiennent qu'en n'appliquant cette nouvelle mesure ni aux pertes subies sur les produits mentionnés à l'article 150 sexies, ni à celles subies sur les marchés à terme à l'étranger et relevant du 6° du I de l'article 156, le législateur a introduit une rupture d'égalité entre contribuables qui, selon eux, seraient placés dans une situation identique au regard de l'objet de la loi ;

19. Considérant qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette et le taux, sous réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle ; que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques et financières en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés

– **Décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000, Loi de finances pour 2001**

(...)

4. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : " Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés " ; que, conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que, par ailleurs, le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux ;

– **Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, Loi de finances pour 1999**

(...)

En ce qui concerne le principe d'égalité :

51. Considérant qu'il appartient au législateur de déterminer librement l'assiette d'une imposition sous réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle ; qu'il doit, en particulier, fonder

son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but qu'il se propose ; que le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que le législateur, dans l'exercice des compétences qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, supprime des éléments de l'assiette d'une imposition, dès lors qu'en allégeant ainsi la charge pesant sur les contribuables, il n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité entre ceux-ci ;

52. Considérant que le législateur a entendu, en allégeant ainsi les charges des entreprises, encourager l'activité économique et la création d'emplois ; que n'est pas de nature à créer une rupture caractérisée de l'égalité entre contribuables la circonstance que des contribuables, n'étant pas assujettis à la part salariale de la taxe professionnelle, ne bénéficieront d'aucune baisse de leur cotisation d'impôt, alors qu'ils pourraient être concernés par certaines des mesures prises en contrepartie telles que la suppression de la réduction pour embauche et investissement ou la majoration des taux de la cotisation de péréquation

c) Jurisprudence relative à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale

– **Décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin**

(...)

2. Considérant qu'aux termes de l'article 74 de la Constitution : " Les collectivités d'outre-mer régies par le présent article ont un statut qui tient compte des intérêts propres de chacune d'elles au sein de la République. - Ce statut est défini par une loi organique, adoptée après avis de l'assemblée délibérante, qui fixe... les compétences de cette collectivité ; sous réserve de celles déjà exercées par elle, le transfert de compétences de l'État ne peut porter sur les matières énumérées au quatrième alinéa de l'article 73... " ; qu'il appartient au législateur organique, lorsqu'il répartit entre l'État et les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution la compétence d'établir, de calculer et de percevoir les impositions de toutes natures, de prévoir les dispositions contribuant à la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale qui découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

– **Décision n° 2009-597 DC du 21 janvier 2010, Loi organique tendant à permettre à Saint-Barthélemy d'imposer les revenus de source locale des personnes établies depuis moins de cinq ans**

(...)

2. Considérant qu'aux termes de l'article 74 de la Constitution : " Les collectivités d'outre-mer régies par le présent article ont un statut qui tient compte des intérêts propres de chacune d'elles au sein de la République. - Ce statut est défini par une loi organique, adoptée après avis de l'assemblée délibérante, qui fixe... les compétences de cette collectivité ; sous réserve de celles déjà exercées par elle, le transfert de compétences de l'État ne peut porter sur les matières énumérées au quatrième alinéa de l'article 73... " ; qu'il appartient au législateur organique, lorsqu'il répartit entre l'État et les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution la compétence d'établir, de calculer et de percevoir les impositions de toutes natures, de prévoir les dispositions contribuant à la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale qui découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

– **Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004**

(...)

10. Considérant qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation entre l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, avec le principe, énoncé par son article 8, aux termes duquel : " La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée ;

– **Décision n° 2001-457 DC du 27 décembre 2001, Loi de finances rectificative pour 2001**

(...)

6. Considérant qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation entre, d'une part, l'exercice des libertés constitutionnellement garanties et, d'autre part, la prévention des atteintes à l'ordre public et la lutte contre la fraude fiscale qui constituent des objectifs de valeur constitutionnelle

– **Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000**

(...)

52. Considérant qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle nécessairement de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, avec le principe énoncé par son article 8, aux termes duquel : " La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée "

53. Considérant qu'il résulte de ces dernières dispositions, qui s'appliquent à toute sanction ayant le caractère de punition, qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés les principes de légalité des délits et des peines, de nécessité des peines, et de non-rétroactivité de la loi répressive plus sévère ; que s'impose en outre le respect des droits de la défense

– **Décision n° 86-209 DC du 03 juillet 1986, Loi de finances rectificative pour 1986**

(...)

30. Considérant que les auteurs de la saisine soutiennent que ces dispositions entravent la répression tant de la délinquance que de la fraude fiscale alors que la nécessité de cette répression résulte d'exigences auxquelles les articles 8 et 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen donnent valeur constitutionnelle ;

31. Considérant que l'article 8 de la Déclaration des Droits de 1789 énonce : "La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit et légalement appliquée." ; que ces dispositions sont sans rapport direct avec les articles 19, 25 et 26 de la loi présentement examinée ; que, dès lors, le moyen tiré de la méconnaissance des exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration des Droits de 1789 est dénué de pertinence ;

32. Considérant que l'article 13 de la Déclaration des Droits de 1789 proclame : "Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés." ;

33. Considérant que, s'il suit nécessairement de ces dispositions que l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale, ni entraver sa légitime répression, le choix des moyens pour atteindre ce dernier objectif est laissé cependant au législateur ; qu'à cet égard, il lui est loisible de renoncer à un procédé de contrôle qu'il estime inefficace ou dont les inconvénients lui semblent excessifs ; que les dispositions des articles 19, 25 et 26 de la loi, qui constituent l'exercice par le législateur de son pouvoir d'appréciation en la matière, ne sont pas entachées d'erreur manifeste ;

d) Jurisprudence relative à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale

– **Décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin**

(...)

2. Considérant qu'aux termes de l'article 74 de la Constitution : " Les collectivités d'outre-mer régies par le présent article ont un statut qui tient compte des intérêts propres de chacune d'elles au sein de la

République. - Ce statut est défini par une loi organique, adoptée après avis de l'assemblée délibérante, qui fixe... les compétences de cette collectivité ; sous réserve de celles déjà exercées par elle, le transfert de compétences de l'État ne peut porter sur les matières énumérées au quatrième alinéa de l'article 73... " ; qu'il appartient au législateur organique, lorsqu'il répartit entre l'État et les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution la compétence d'établir, de calculer et de percevoir les impositions de toutes natures, **de prévoir les dispositions contribuant à la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale qui découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;**

– **Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004**

(...)

10. Considérant qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation entre l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, avec le principe, énoncé par son article 8, aux termes duquel : " La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée ;

– **Décision n° 2001-457 DC du 27 décembre 2001, Loi de finances rectificative pour 2001**

(...)

6. Considérant qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation entre, d'une part, l'exercice des libertés constitutionnellement garanties et, d'autre part, la prévention des atteintes à l'ordre public et la lutte contre la fraude fiscale qui constituent des objectifs de valeur constitutionnelle

– **Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000**

(...)

52. Considérant qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle nécessairement de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, avec le principe énoncé par son article 8, aux termes duquel : " La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée "

53. Considérant qu'il résulte de ces dernières dispositions, qui s'appliquent à toute sanction ayant le caractère de punition, qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés les principes de légalité des délits et des peines, de nécessité des peines, et de non-rétroactivité de la loi répressive plus sévère ; que s'impose en outre le respect des droits de la défense

– **Décision n° 86-209 DC du 03 juillet 1986, Loi de finances rectificative pour 1986**

(...)

30. Considérant que les auteurs de la saisine soutiennent que ces dispositions entravent la répression tant de la délinquance que de la fraude fiscale alors que la nécessité de cette répression résulte d'exigences auxquelles les articles 8 et 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen donnent valeur constitutionnelle ;

31. Considérant que l'article 8 de la Déclaration des Droits de 1789 énonce : "La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit et légalement appliquée." ; que ces dispositions sont sans rapport direct avec les articles 19, 25 et 26 de la loi présentement examinée ; que, dès lors, le moyen tiré de la méconnaissance des exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration des Droits de 1789 est dénué de pertinence ;

32. Considérant que l'article 13 de la Déclaration des Droits de 1789 proclame : "Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés." ;

33. Considérant que, s'il suit nécessairement de ces dispositions que l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale, ni entraver sa légitime répression, le choix des moyens pour atteindre ce dernier objectif est laissé cependant au législateur ; qu'à cet égard, il lui est loisible de renoncer à un procédé de contrôle qu'il estime inefficace ou dont les inconvénients lui semblent excessifs ; que les dispositions des articles 19, 25 et 26 de la loi, qui constituent l'exercice par le législateur de son pouvoir d'appréciation en la matière, ne sont pas entachées d'erreur manifeste ;