

Mai 2020 version 1

Une loi fiscale complexe n'est pas constitutionnelle car contraire à la déclaration des Droits de l'homme et du citoyen du 26 aout 1789

patrickmichaud@orange.fr



Le conseil constitutionnel avait déjà jugé en conformité de l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi (n° 2003-473 DC du 26 juin 2003, cons. 5 ;et n° 2003-486 DC du 11 décembre 2003, cons. 13) :

- que l'égalité devant la loi énoncée par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et " la garantie des droits " requise par son article 16 ne seraient pas effectives si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance suffisante des règles qui leur sont applicables et si ces règles présentaient une complexité inutile ;

- qu'il en irait de même si ces règles présentaient une complexité excessive au regard de la capacité de leurs destinataires à en mesurer utilement la portée.

La complexité inutile de la loi ou, au sens qui vient d'être défini, sa complexité excessive, restreint l'exercice des droits et libertés garantis tant par l'article 4 de la Déclaration, en vertu duquel cet exercice n'a de bornes que celles qui sont déterminées par la loi, que par son article 5, aux termes duquel :

" Tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché,
et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas ".

Et aussi, en matière fiscale,

Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005 2

LE PRINCIPE	2
L'exception d'intérêt général	3
Les critères de complexité	3

la complexité excessive de la loi, lorsqu'elle a pour destinataires les contribuables, méconnaît l'article 14 de la Déclaration de 1789, aux termes duquel :

" Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ".

Il en est d'autant plus ainsi lorsque la loi fiscale appelle le contribuable à opérer des

arbitrages et conditionne la charge finale de l'impôt aux choix éclairés de l'intéressé.

Telle est la portée considérable et peu connue de la

[Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005](#)

Dans cet arrêt, le conseil constitutionnel a rappelé à nos pouvoirs publics que la loi est votée dans l'intérêt de la France MAIS aussi dans celui de ses citoyens et non dans le seul intérêt de l'administration

Il a donc censuré [l'article 78 de la loi de finances pour 2006](#) insérant un article 200-0 A « Plafonnement de certains avantages fiscaux au titre de l'impôt sur le revenu », dans le CGI

[La qualité de la loi par les Service des études juridiques du Sénat](#)

[Guide dit de Légistic pour l'élaboration des textes législatifs et réglementaires \(2017 \) en html](#)

[En pdf](#)

LE PRINCIPE

77 Considérant que l'égalité devant la loi énoncée par [l'article 6 de la Déclaration de 1789](#) et « la garantie des droits » [requis par son article 16](#) ne seraient pas effectives si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance suffisante des règles qui leur sont applicables et si ces règles présentaient une complexité excessive au regard de l'aptitude de leurs destinataires à en mesurer utilement la portée ;

qu'en particulier, le droit au recours pourrait en être affecté ;

que cette complexité restreindrait l'exercice des droits et libertés garantis

tant par [l'article 4 de la Déclaration](#), en vertu duquel cet exercice n'a de bornes que celles qui sont déterminées par la loi,

que [par son article 5](#), aux termes duquel « tout ce qui n'est pas 21 défendu par la loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas » ;

78. Considérant qu'en matière fiscale, la loi, lorsqu'elle atteint un niveau de complexité tel qu'elle devient inintelligible pour le citoyen, méconnaît en outre [l'article 14 de la Déclaration de 1789](#), aux termes duquel :

« Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée » ;

79. Considérant qu'il en est particulièrement ainsi lorsque la loi fiscale invite le contribuable, comme en l'espèce, à opérer des arbitrages et qu'elle conditionne la charge finale de l'impôt aux choix éclairés de l'intéressé ;

Qu'au regard du principe d'égalité devant l'impôt, la justification des dispositions fiscales incitatives est liée à la possibilité effective, pour le contribuable, d'évaluer avec

un degré de prévisibilité raisonnable le montant de son impôt selon les diverses options qui lui sont ouvertes ;

L'exception d'intérêt général

Toutefois, des motifs d'intérêt général suffisants peuvent justifier la complexité de la loi (par exemple : [n° 2004-494 DC du 29 avril 2004, cons. 14](#)).

Les critères de complexité

81. Considérant que c'est au regard des principes ci-dessus énoncés que doit être appréciée la conformité à la Constitution de l'article 78 de la loi de finances pour 2006 ;

82. Considérant, en premier lieu, que les destinataires des dispositions en cause ne sont pas seulement l'administration fiscale, mais aussi les contribuables, appelés à calculer par avance le montant de leur impôt afin d'évaluer l'incidence sur leurs choix des nouvelles règles de plafonnement ;

83. Considérant qu'un tel calcul impliquerait notamment la conversion en réduction d'impôt des avantages se traduisant par une déduction de l'assiette du revenu imposable ; que cette conversion impliquerait le recours à un taux moyen d'imposition défini par un ratio dont le contribuable devrait évaluer par avance le numérateur et le dénominateur par référence aux nombreuses dispositions auxquelles renvoie l'article 78 ;

que le calcul devrait en outre prendre en compte l'incidence des reprises, lorsque des engagements pluriannuels n'ont pu être respectés ; qu'il devrait également tenir compte des particularités que conserveraient certains régimes d'incitation fiscale spécifiques en matière 22 d'investissement dans les entreprises ou dans l'immobilier, qu'il s'agisse des possibilités de report, de l'aménagement de leurs régimes propres incidemment réalisés par l'article 78, de l'existence future de plusieurs plafonds ou de ce qu'une partie de l'avantage échapperait au plafonnement ;

84. Considérant que la complexité de ces règles se traduit notamment par la longueur de l'article 78, par le caractère imbriqué, incompréhensible pour le contribuable, et parfois ambigu pour le professionnel, de ses dispositions, ainsi que par les très nombreux renvois qu'il comporte à d'autres dispositions elles-mêmes imbriquées ; que les incertitudes qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux ;

85. Considérant que la complexité du dispositif organisé par l'article 78 pourrait mettre une partie des contribuables concernés hors d'état d'opérer les arbitrages auxquels les invite le législateur ; que, faute pour la loi de garantir la rationalité de ces arbitrages, serait altérée la justification de chacun des avantages fiscaux correspondants du point de vue de l'égalité devant l'impôt ;

86. Considérant, dans ces conditions, que la complexité de l'article 78 est, au regard des exigences constitutionnelles ci-dessus rappelées, excessive ;

87. Considérant, en second lieu, que le gain attendu, pour le budget de l'Etat, du dispositif de plafonnement des avantages fiscaux organisé par l'article 78 de la loi déferée est sans commune mesure avec la perte de recettes résultant des dispositions de ses articles 74, 75 et 76 ;

88. Considérant, dès lors, que la complexité nouvelle imposée aux contribuables ne trouve sa contrepartie dans aucun motif d'intérêt général véritable ; 89. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la complexité de l'article 78 de la loi de finances pour 2006 est à la fois excessive et non justifiée par un motif d'intérêt général suffisant ;

qu'il y a lieu en conséquence, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs de la saisine, de déclarer cet article contraire à la Constitution ;