



Tous droits réservés

## DROIT FISCAL

# Séance 4 - Introduction au droit constitutionnel Fiscal

I. La Constitution .....	2
A) Le principe de légalité .....	2
B) L'incompétence négative du législateur .....	3
1) Illustrations négatives .....	4
2) Illustrations positives .....	5
C) Autres limites au principe de légalité .....	6
II. La Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen .....	7
A) Le principe d'égalité devant les charges publiques .....	7
1) L'approche fondée sur l'existence d'une différence de situation et des motifs d'intérêt général .....	8
2) L'approche fondée sur la mise en œuvre de critères objectifs et rationnels .....	9
3) La prise en compte des facultés contributives .....	10
a) Impôts confiscatoires .....	11
B) Encadrement des lois rétroactives et punitives .....	12
1) Les lois rétroactives .....	12
2) Les lois punitives .....	13

Nous avons abordé jusqu'ici les notions élémentaires qui sont nécessaires à la compréhension du droit fiscal, à savoir l'objet (Séance I) et le processus de l'imposition (Séance II). Les séances III à V sont consacrées à la question des sources du droit fiscal.

Parmi elles, le bloc constitutionnel revêt une importance toute particulière, car s'il contient des dispositions relatives au droit fiscal, que ce soit dans le corps de la Constitution elle-même (I) ou dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 (II), il revêt également une valeur supérieure à celle s lois, des conventions internationales et du droit de l'Union européenne (***pour une réaffirmation récente v. CE, ass., 21 avr. 2021, n<sup>os</sup> 394922, 397844, 397851, 393099, 424717 et 424718, Assoc. La Quadrature du Net E. a, §§ 9 et 10, au rec. sur ce point***).

## I. La Constitution

La Constitution reconnaît au législateur une compétence de principe en matière fiscale (A) : le Conseil constitutionnel en a déduit que, dans certaines circonstances, la loi peut être regardée comme étant entachée d'inconstitutionnalité dans l'hypothèse où le législateur n'a pas épuisé la totalité des compétences qui lui ont ainsi été reconnues (B). Pour autant, le principe de légalité est loin d'être absolu (C).

### A) Le principe de légalité

En vertu de l'**article 34 de la Constitution**, le législateur est compétent pour la **détermination des principaux généraux qui intéressent l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes nature.**

- L'assiette comprend essentiellement les questions relatives aux éléments imposables (revenus, capital ou dépense), aux personnes imposables (contribuables et redevables), ainsi que les modalités d'évaluation des éléments soumis à imposition (évaluation directe, indirecte...).



**Exemple :** Il revient au législateur de définir les zones géographiques au sein desquelles la taxe annuelle sur les logements vacants peut être levée, nonobstant la compétence du pouvoir réglementaire pour fixer postérieurement la liste des communes concernées (Cons. constit., 29 juill. 1998, n° 98-403 DC).

- Le taux s'entend pour l'essentiel du pourcentage, et le cas échéant du barème, qui frappe l'assiette imposable.
- Au sens de l'article 34 de la Constitution, les modalités de recouvrement s'entendent enfin « *[d] es règles régissant le contrôle, le recouvrement, les garanties et les sanctions applicables à [l'] imposition* » considérée (CE, sect., 30 nov. 2015, n° 388299, Préfet délégué de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin, au rec.).



**Attention :** Si le champ de compétence du législateur s'étend à l'ensemble de ces questions en matière d'impositions de toute nature, le législateur est également compétent pour définir le champ d'application (Cons. constit., 30 déc. 1987, n° 87-237 DC, §11), le taux et le plafond (Cons. constit., 28 déc., 2010 n° 2010-622 DC) des avantages fiscaux.

Cette solution est parfaitement cohérente, puisque, selon le cas, un avantage fiscal affecte l'assiette, le taux, ou le recouvrement de l'imposition considérée.

## B) L'incompétence négative du législateur

Les principes généraux en matière d'assiette, de taux ou de recouvrement relèvent ainsi de la compétence exclusive du législateur.

Tout acte adopté par le pouvoir réglementaire pour la détermination de ces principes est donc susceptible d'être annulé par le juge administratif, à l'issue d'un recours pour excès de pouvoir.



**Exemple :** Par le passé, le Conseil d'État a par exemple annulé le décret n° 84-28 du 11 janvier 1984 en tant qu'il avait pour objet d'instituer une contribution mise à la charge des exploitants d'aéronefs pour financer l'atténuation des nuisances phoniques au voisinage d'un aérodrome, aux motifs que cette contribution avait la nature d'une imposition de toute nature ne pouvant être instituée qu'en vertu d'une loi (**CE, 10e - 7e s.-s., 13 nov. 1987, n<sup>os</sup> 57652 et 57653, Synd. nat. des transporteurs aériens, au rec. sur ce point**).

L'exclusivité qui est ainsi reconnue au législateur a une contrepartie : celui-ci doit en effet s'attacher à épuiser l'ensemble des compétences qui lui sont accordées par l'article 34 de la Constitution.

Dès lors, lorsque le législateur a soit omis d'apporter une quelconque précision en la matière, soit apporté des précisions insuffisantes, la loi adoptée par ce dernier est entachée d'« incompétence négative ».

Ce vice d'inconstitutionnalité particulier peut alors, dans certaines conditions, être utilement dénoncé par la voie de la QPC.

### *1) Illustrations négatives*

Toutefois, d'une part, « la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une [QPC] que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit » (**Cons. constit., 18 juin 2010, n° 2010-5 QPC, SNC Kimberly Clark**). Autrement dit :

- L'incompétence du législateur ne peut être utilement invoquée que lorsque celle-ci est la cause d'une atteinte à un droit ou liberté constitutionnellement garantie
- Le Conseil constitutionnel retient une acception stricte de la notion d'incompétence négative.

Ainsi, en matière d'assiette par exemple, le législateur peut se référer à une directive communautaire pour définir l'assiette d'un impôt (**Cons. constit, 28 déc. 2000, n° 2000-441 DC**).

En matière de taux, il peut utiliser la pratique de l'indexation (**Cons. constit, 30 déc. 1981, n° 81-133 DC**).

De même, il a été jugé qu'il ne résulte pas de l'**article 34** « que le législateur doit fixer lui-même le taux de chaque impôt, [;] il lui appartient seulement de déterminer [de manière suffisamment précise] les limites à l'intérieur desquelles le pouvoir réglementaire est habilité à arrêter le taux d'une imposition » (**Cons. constit, 28 déc. 2000, n° 2000-442 DC**).

Le législateur peut donc **prévoir la fixation par le pouvoir réglementaire d'un taux résultant d'« un coefficient multiplicateur compris entre un et dix pour chacune des activités [imposables]... en fonction de sa nature et de son volume »** (**Cons. constit., 21 déc. 1999, n° 99-422 DC**).

Le législateur peut encore **prévoir un taux compris entre 50 et 75 %** (**Cons. const., 18 juill. 2001, n° 2001-447 DC**).

Enfin, il est jugé « *que, s'agissant des règles de recouvrement, en l'absence de disposition particulière dans la loi, le législateur a entendu renvoyer aux règles de droit commun* » (**Cons. constit, 18 juill. 2001, n° 2001-447 DC, §21**), et encore que le législateur peut régulièrement renvoyer aux règles applicables à d'autres impôts (**Cons. constit, 29 juill. 1998, n° 98-403 DC**).

## 2) Illustrations positives

À l'inverse, ont été considérées comme entachant la loi d'une incompétence négative, par exemple, le fait pour le législateur :

- De se borner à indiquer que **le recouvrement d'une taxe serait opéré par l'administration municipale, tout en fixant une règle de solidarité de paiement** (**Cons. constit, 29 déc. 1998, n° 98-405 DC**) ;

- De confier au gouvernement le soin de fixer la date d'entrée en vigueur d'une disposition abrogeant un article du CGI, laquelle fixait des obligations à la charge des contribuables (**Cons. constit, 29 déc. 1986, n° 86-223 DC**) ;
- De confier à un établissement public administratif la fixation des taux d'une imposition en vue de pourvoir à ses dépenses (**Cons. constit, 20 déc. 1987, n° 87-239 DC**) ;
- De laisser au pouvoir réglementaire la détermination du champ d'application d'un prélèvement (**Cons. constit, 18 mars 2009, n° 2009-578 DC**).

## C) Autres limites au principe de légalité

Même en dehors des questions relatives à l'incompétence négative du législateur, il faut bien noter que le principe de légalité n'a pas une portée absolue.

Le pouvoir réglementaire est en effet compétent :

- Pour édicter les normes d'application rendues nécessaires par les principes généraux adoptés par les parlementaires en matière fiscale (**Cons. constit, 4 avr. 1968, n° 68-51 L**)
- Et pour édicter des normes qui intéressent de près la fiscalité, sans pour autant pouvoir être rattachées aux questions d'assiette, de taux ou de recouvrement de l'article 34 de la Constitution (**Cons. constit, 30 janv. 1968, n° 68-35 DC**).



**Exemple :** Les règles qui régissent la procédure à suivre devant les juridictions civiles ou administratives et l'organisation de l'administration fiscale relèvent de la compétence de principe du pouvoir réglementaire (**Cons. constit, 4 avr. 1968, n° 68-51 L**).



**À retenir :** Conformément à l'**article 34 de la Constitution**, les principes généraux en matière d'assiette, de taux ou de recouvrement relèvent de la compétence exclusive du législateur, ce qui n'empêche pas le pouvoir réglementaire en particulier de jouer un rôle très important en matière fiscale.

## II. La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen

Sur la base de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC), le Conseil constitutionnel a consacré en matière fiscale :

- **Le principe de nécessité de l'impôt**, qui résulte selon lui de l'article 14 de la DDHC (**Cons. constit, 30 déc. 1995, n° 95-370 DC**), 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 ».

Mais s'il a été expressément reconnu, ce principe n'a cependant jamais été mis en œuvre de manière positive.

- **Le principe d'égalité devant les charges publiques**, tiré de l'**article 13 de la DDHC (A)** ;
- Et **plusieurs principes permettant d'encadrer les lois fiscales rétroactives et les lois fiscales punitives (B)**.

### A) Le principe d'égalité devant les charges publiques

Le principe d'égalité devant les charges publiques peut être mis en œuvre de trois façons différentes :

- 1) Une première approche consiste pour le juge constitutionnel à rechercher l'existence d'une différence de situation et de motifs d'intérêt général **(a)** ;

2) Une deuxième approche est quant à elle fondée sur l'existence de critères objectifs et rationnels **(b)** ;

3) Une dernière approche repose enfin sur le respect des facultés contributives du contribuable **(c)**.



**Attention :** En réalité, la deuxième approche paraît englober, non seulement la première méthode (B. Castagnède, "Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale" : LPA 2001 n° 86), mais également la dernière (V. par ex. **Cons. constit, 7 févr. 2020, n° 2019-825 QPC, §4**).

### *1) L'approche fondée sur l'existence d'une différence de situation et des motifs d'intérêt général*

En vertu d'une jurisprudence constante, le principe d'égalité ne s'oppose, ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des motifs d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.



**Attention :** À l'inverse, « le principe d'égalité devant la loi fiscale n'oblige pas le législateur à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes » (**CE, 8e - 3e s.-s., 25 juin 2012, n° 355844, Féd. nat. indépendante des mutuelles, aux t. sur un autre point – V. déjà Cons. const., 13 déc. 2007, n° 2007-558 DC, §4**).

Au regard de ce principe, plusieurs précisions s'imposent :

- La différence de situation dont il s'agit doit consister, non en une différence « absolue », mais en une différence « relative », en rapport avec l'objet de la loi (**Cons. constit., 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, §23**) ou les objectifs poursuivis par le législateur (**Cons. constit, 27 déc. 2002, n° 2002-464 DC, §57**). Cette différence de situation doit en outre être significative, puisque de situations « *quasiment*



identiques » doivent par exemple être traitées de la même façon (**Cons. constit, 3 juill. 1986, n° 86-209 DC, §26**) ;

- Les motifs d'intérêt général qui permettent de déroger au principe d'égalité sont très divers, mais ils peuvent ou non être d'une nature proprement fiscale.



**Exemple :** Parmi les motifs d'intérêt général d'ordre fiscal, on dénombre notamment l'objectif constitutionnel de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (**Cons. constit, 23 juill. 2010, n° 2010-16 QPC, §6**).

À l'inverse, parmi les motifs non fiscaux, on dénombre par exemple la nécessité pour le législateur de favoriser certains secteurs d'activité (**Cons. constit, 29 déc. 1984, n° 84-184 DC**) ou de protéger l'environnement (**Cons. constit, 27 déc. 2002, n° 2002-464 DC**). Par ce biais, c'est donc la fiscalité incitative qui s'en trouve légitimée (**en ce sens v. not. Cons. constit, 29 déc. 2003, n° 2003-488 DC**).



**Attention :** La loi ne fait pas, en tant que telle, l'objet d'un contrôle de la part du Conseil constitutionnel, qui n'a « pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement », si bien que ce dernier « ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé » (**Cons. constit, 29 déc. 2009, n° 2009-599 DC, §39**).

## 2) L'approche fondée sur la mise en œuvre de critères objectifs et rationnels

Suivant une jurisprudence constante, le législateur, pour assurer le respect du principe d'égalité, doit fonder son appréciation sur des « critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose » (**Cons. constit, 29 déc. 1983, n° 83-164 DC, §10**), et sans provoquer une « rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques » (**Cons. constit, 21 juin 1993, n° 93-320 DC, §32**).

Le recours aux critères objectifs et rationnels permet au juge constitutionnel de procéder à un contrôle de cohérence de la loi.



**Exemple :** « En prévoyant que l'indemnité compensatrice versée à l'occasion de la cessation d'activité d'un agent général d'assurances faisant valoir ses droits à la retraite bénéficie d'un régime d'exonération, le législateur a entendu favoriser la poursuite de l'activité exercée.

Toutefois, en exigeant que le repreneur poursuive cette activité dans les mêmes locaux, alors qu'il n'y a pas de lien entre la poursuite de l'activité d'agent général d'assurances, qui consiste en la gestion d'un portefeuille de contrats d'assurances, et le local où s'exerce cette activité, le législateur ne s'est pas fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction des buts qu'il s'est proposé » (**Cons. constit, 14 oct. 2016, n° 2016-587 QPC, §§ 6 et 7**).

Le critère lié à l'absence de rupture caractérisée est quant à lui un contrôle de la seule erreur manifeste.

### 3) La prise en compte des facultés contributives

Le Conseil constitutionnel juge que l'égalité devant les charges publiques « ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives » (**Cons. constit, 29 décembre 2005, n° 2005-530 DC**).



**Attention :** Le Conseil constitutionnel tire d'autres conséquences de l'obligation pour le législateur de tenir compte des facultés contributives du contribuable.

D'une part, il reconnaît le caractère inconstitutionnel des effets de seuil excessifs (**Cons. constit, 20 nov. 2015, n° 2015-498 QPC, SIACI Saint-Honoré SAS E. a, §7**), c'est-à-dire du cas où le franchissement d'un seuil fixe de revenus, déterminé par la loi, emporte l'application d'un taux d'imposition très supérieur. Toutefois, cette jurisprudence n'a été énoncée qu'une seule fois.

D'autre part, le Conseil constitutionnel a reconnu à plusieurs reprises l'existence du principe de la progressivité de l'impôt sur le revenu (**Cons. constit, 21 juin 1993, n° 93-320 DC, §§ 28 à 32**), ce qui n'appelle pas des observations particulières.

#### a) Impôts confiscatoires

**Aucun impôt n'a à ce jour été déclaré « confiscatoire ».**

Le Conseil constitutionnel précise cependant qu'il convient de tenir compte de « l'ensemble de [s] impositions portant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable » (**Cons. constit, 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, §18**), de la possibilité pour « le redevable de la taxe... [de] répercuter sur son cocontractant » l'imposition dont le caractère confiscatoire est débattu (**Cons. constit, 17 sept. 2015, n° 2015-482 QPC, §8**), ainsi que du « caractère exceptionnel de la taxe » contestée (**Cons. const., 29 déc. 2014, n° 2013-685 DC, §24 – Dans le même sens v. CE, 10e - 9e s.-s., 12 mai 2014, n°<sup>os</sup> 370600, 370601, 370724 et 371261, Féd. gén. du commerce E. a, au rec.**).

À l'inverse, il n'y a pas lieu de tenir compte du poids des cotisations sociales qui pèsent sur le revenu imposé (**Cons. constit., 27 sept. 2018, n° 2018-735 QPC, §20**).

Dans le même ordre d'idées, le Conseil d'État a précisé que « [d] es dispositions... qui suppriment, pour l'avenir, la possibilité de bénéficier d'une réduction d'impôt, ne sauraient, par elles-mêmes, présenter un caractère confiscatoire » (**CE, 9e - 10e ch., 7 février 2018, n° 415628**).

#### 2) Impôts excessifs

Sur ce terrain, le Conseil constitutionnel admet qu'il y a lieu en principe de tenir compte de l'ensemble des impositions frappant une même assiette (**Cons. constit, 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, préc.**). En revanche, il n'y a pas de seuil particulier permettant de caractériser un impôt excessif.



**Exemple :** Ainsi, un taux forfaitaire de 75 %, qui a pour effet de porter le taux d'imposition sur les bénéfices en cause à 90,5 %, est de nature à faire peser sur les contribuables une charge excessive (**Cons. constit, 29 déc. 2013, n° 2013-684 DC, §33**). Il en est de même d'un taux d'imposition de 75,04 % (**Cons. constit, 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, préc.**).



**À retenir :** Le principe d'égalité devant les charges publiques exige du législateur qu'il fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels – ce qui suppose en particulier qu'il traite également des situations similaires, qu'il n'y déroge qu'au titre d'un motif d'intérêt général, et qu'il tienne compte des capacités contributives du contribuable.

## B) Encadrement des lois rétroactives et punitives

### 1) Les lois rétroactives

Suivant une jurisprudence constante :

« il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions [;] ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles. En particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant ni porter atteinte aux situations légalement acquises, ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations » (**Cons. constit, 13 avril 2018, n° 2018-700 QPC, Sté Technicolor, §3**).

Les motifs d'intérêt général peuvent là encore être de tout ordre. La seule chose qui importe, c'est qu'il existe un rapport de proportionnalité entre ce motif et les effets susceptibles d'être causés par ces mêmes dispositions.

Par ailleurs, le Conseil constitutionnel statuant en matière fiscale déduit notamment de cette jurisprudence :

- D'une part, que la loi ne peut « avoir pour objet ou pour effet de conduire à appliquer des règles d'assiette ou de liquidation autres que celles qui étaient applicables à la date de chaque fait générateur d'imposition » (**Cons. constit, 9 déc. 2016, n° 2016-603 QPC, §8**) ;
- D'autre part, que la loi, même lorsqu'elle n'est pas rétroactive, ne peut remettre en cause l'application d'un régime légal d'imposition dont les contribuables pouvaient légitimement attendre le bénéfice (**Cons. constit, 5 déc. 2014, n° 2014-435 QPC, §9**).

## 2) Les lois punitives

Conformément à l'article 8 de la DDHC, « nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie... et légalement appliquée ». Le législateur doit donc définir « les infractions en termes suffisamment clairs et précis » (**Cons. constit, 19 et 20 janv. 1981, n° 81-127 DC, §7**).

Le même texte prévoit que « la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires », ce qui suppose qu'il n'existe pas « de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue » (**Cons. constit, 26 janv. 2017, n° 2016-745 DC, §101**).

Le Conseil constitutionnel déduit en outre de l'**article 8 de la DDHC** le principe de la non-rétroactivité de la loi pénale la plus sévère et de la rétroactivité de la loi pénale plus favorable, dite rétroactivité *in mitius*.

Enfin, en vertu d'une jurisprudence constante, les peines ne peuvent être prononcées qu'« en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce » (**Cons. constit, 7 août 2014, n° 2014-696 DC**) : c'est le principe de l'individualisation des peines.

L'ensemble de ces principes sont applicables aux sanctions fiscales (**V. par ex. Cons. cons., 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, Sté KF3 Plus, §§ 5 à 11**).



**À retenir :** En matière fiscale, les lois rétroactives et les lois punitives sont strictement encadrées par le Conseil constitutionnel.