



<http://www.etudes-fiscales-internationales.com/>

## LES SEPT PILIERS D UNE LOI FISCALE CONSTITUTIONNELLE V 1 NOV 20

Patrick Michaud, avocat

**La création ou la modification d'un impôt doit respecter les principes de valeur constitutionnelle, de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789** texte resté inchangé depuis cette date

De même, les lois fiscales internes sont aussi soumises au traité de l'union européenne et à la convention européenne des droits de l'Homme, traités internationaux qui ont une force légale supérieure à la loi interne

L'institution d'une imposition peut également affecter d'autres principes de valeur constitutionnelle, comme le droit de propriété, le respect de la liberté individuelle et la protection de la vie privée (pour un exemple concernant ce dernier principe : CC, no 2016-744 DC du 29 décembre 2016, cons. 61 à 63, prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu), la liberté d'entreprendre (CC, no 2013-685 DC du 29 décembre 2013, cons. 88 à 91)

MM Marc Guillaume, secrétaire général du gouvernement et Jean-Marc Sauvé vice-président du Conseil d'Etat (h) avaient, fin 2017, réédité le GUIDE DE LEGISTIQUE a fin de mieux protéger nos concitoyens par une meilleur préparation des textes officiels notamment des lois financières et prévenir des contentieux chronophages

**Nous reprenons la partie fiscale de cette étude, peu connue située au chapitre V 7**

### **La qualité de la loi par les Service des études juridiques du Sénat**

**Guide dit de Légistique pour l'élaboration des textes législatifs et réglementaires ( 2017 )en pdf**

#### LES 7 PRINCIPES INCONTOURNABLES A RESPECTER

<b>I Les principes de la déclaration des droits de l'Homme de 1789</b> .....	<b>2</b>
1er Pilier Le Principe d'égalité devant la loi fiscale .....	2
2ème Pilier Le Principe d'égalité devant les charges publiques .....	3
3ème Pilier le Principe de non-rétroactivité .....	5
Application aux sanctions fiscales .....	5
Application aux droits en principal .....	6
4ème Pilier le Principe de la Garantie des droits .....	6
5ème Pilier l'Objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi	7

<b>II Les principe du droit de l'union européenne .....</b>	<b>7</b>
6ème Pilier Le respect du droit de l'Union européenne .....	7
<b>Les principes de la convention européenne des droits de l'homme .....</b>	<b>9</b>
7 eme pilier la convention européenne des droits de l'homme .....	9

# I Les principes de la déclaration des droits de l'Homme de 1789

La création ou la modification d'un impôt doit respecter les principes de valeur constitutionnelle, notamment ceux énoncés par les articles 6, 8, 13, 14 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

L'institution d'une imposition peut également affecter d'autres principes de valeur constitutionnelle, comme le droit de propriété, le respect de la liberté individuelle et la protection de la vie privée (pour un exemple concernant ce dernier principe : [CC, no 2016-744 DC du 29 décembre 2016, cons. 61 à 63, prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu](#)), la liberté d'entreprendre ([CC, no 2013-685 DC du 29 décembre 2013, cons. 88 à 91](#)) ou la libre administration des collectivités territoriales, mais les principes résultant des articles mentionnés ci-dessus sont les plus déterminants. Leur mise en œuvre a été précisée par une jurisprudence abondante dont les éléments principaux sont résumés ci-dessous.

## **1er Pilier Le Principe d'égalité devant la loi fiscale**

### (article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789)

**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.**

Le principe d'égalité devant la loi fiscale garanti par l'article 6 de la Déclaration de 1789 implique qu'à situations semblables il soit fait application de règles semblables : le législateur ne peut traiter différemment des personnes placées, au regard de l'objet de la loi, dans une situation identique.

Ce principe ne s'oppose pas en revanche à ce que le législateur établisse des règles différentes à l'égard de catégories de personnes se trouvant dans des situations différentes, ni ne l'oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes. Le législateur peut par ailleurs déroger au principe d'égalité pour des raisons d'intérêt général. Dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte doit cependant être en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit (par exemple, [CC, no 2012-661 DC du 29 décembre 2012](#)).

Il est donc loisible au législateur de créer des catégories particulières de redevables et de prévoir des exclusions ou des exonérations en fonction des buts qu'il s'assigne, sous réserve de mettre en œuvre des critères objectifs et rationnels, c'est-à-dire notamment de créer des catégories homogènes de redevables. La différence de traitement qui résulte de la succession dans le temps de deux régimes juridiques concernant une même catégorie de contribuables ne constitue pas une violation du principe d'égalité devant la loi (suppression des exonérations fiscales sur les heures supplémentaires : [CC, no 2012-654 DC du 9 août 2012, cons. 23](#)).

## Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du conseil d'état

Le principe d'égalité, qui se décline sous de multiples acceptions, est depuis quelques temps déjà une norme de référence pour le Conseil Constitutionnel et le Conseil d'État. Le cadre du contrôle qu'ils opèrent sur son fondement est désormais balisé. Le principe évolue néanmoins, par l'effet de changements d'approche des pouvoirs publics et de l'imprégnation du droit communautaire et européen des droits de l'homme. Conseil constitutionnel et Conseil d'État accompagnent ces mutations dans le cadre d'un contrôle qui va croissant et qui conduit à une meilleure appréhension des situations concrètes de discrimination.

### Prélèvements obligatoires confiscatoires ; 10 décisions du conseil constitutionnel - à suivre

## **2ème Pilier Le Principe d'égalité devant les charges publiques**

### article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen)

**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 facultés.**

#### Les décisions du conseil constitutionnel

Il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des redevables. Pour se conformer au principe d'égalité devant les charges publiques découlant de l'article 13 de la Déclaration de 1789, il doit en particulier fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel exerçant sur ce point un contrôle restreint, limité à l'erreur manifeste d'appréciation ([CC, no 2013-685 DC du 29 décembre 2013](#)). L'appréciation d'une méconnaissance éventuelle du principe d'égalité devant les charges publiques se fait, d'une part, compte tenu des caractéristiques de chaque impôt (par exemple, [CC, no 2003-477 DC du 31 juillet 2003](#) ; pour une appréciation différenciée des règles d'assiette entre impôt de solidarité sur la fortune et impôt sur le revenu, [CC, no 2010-44 QPC du 29 septembre 2010](#)). Le Conseil constitutionnel ne contrôle, d'autre part, la conformité au principe d'égalité devant les charges publiques qu'impôt par impôt, se refusant à rechercher s'il y a rupture d'égalité entre des redevables différents assujettis à des impositions distinctes, par exemple entre les redevables de la taxe professionnelle et ceux assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ([CC, no 2010-28 QPC du 17 septembre 2010](#)).

En revanche, le Conseil constitutionnel apprécie le respect du principe d'égalité devant les charges publiques, qui implique que l'impôt ne revête pas un caractère confiscatoire, en prenant en compte l'ensemble des impositions portant sur un même revenu et acquittées par le même contribuable pour l'appréciation du « taux marginal maximal d'imposition » ([CC, no 2012-662 DC du 29 décembre 2012](#)).

Dans son avis rendu le 21 mars 2013 à la demande du Gouvernement sur les conditions de constitutionnalité d'une contribution sur les très hauts revenus (rapport public CE 2014, pp. 190-191), **le Conseil d'Etat a ainsi estimé qu'« un taux marginal maximal**

**d'imposition des deux tiers, quelle que soit la source des revenus, doit être regardé comme le seuil au-delà duquel une mesure fiscale risque d'être censurée par le juge constitutionnel comme étant confiscatoire ou comme faisant peser une charge excessive sur une catégorie de contribuables en méconnaissance du principe d'égalité ».**

Dans l'appréciation des facultés contributives, ne peuvent être pris en compte que les revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a effectivement disposé au cours de la période de référence, à l'exclusion notamment des bénéfices distribuables de sociétés ou des plus-values et gains faisant l'objet d'un sursis ou d'un report d'imposition ([CC, no 2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons. 95](#)).

En matière d'imposition des revenus, le Conseil constitutionnel apprécie les facultés contributives à l'échelle du foyer fiscal.

Il a estimé qu'une disposition exonérant de la contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité les redevables dont les revenus étaient inférieurs à un seuil déterminé créait une disparité manifeste entre les redevables, dès lors que le dispositif ne tenait compte ni des revenus autres que ceux tirés d'une activité, ni des revenus des autres membres du foyer fiscal ou des personnes à charge ([CC, no 2000-437 DC du 19 décembre 2000](#)).

La contribution exceptionnelle sur les très hauts revenus d'activité a également été jugée contraire au principe d'égalité devant les charges publiques au motif que cette imposition, pesant sur les revenus d'activité des personnes physiques, ne tenait pas compte de l'existence du foyer fiscal ([CC, no 2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons. 73](#)).

Dans son avis rendu le 21 mars 2013 à la demande du Gouvernement sur les conditions de constitutionnalité d'une contribution sur les très hauts revenus (rapport public CE 2014 pp. 190-191), le Conseil d'Etat a estimé que « l'attribution d'un coefficient conjugal de deux pour les couples soumis à imposition commune doit être regardée comme une caractéristique substantielle de tout impôt pesant sur le revenu des personnes physiques et indissociable de la conjugalisation ». Le Conseil constitutionnel a jugé que l'article 13 de la Déclaration de 1789 ne faisait pas obstacle à un système redistributif par l'impôt. La loi ne saurait ainsi « remettre en cause le caractère progressif du montant de l'imposition globale du revenu des personnes physiques » ([CC, no 97-395 DC du 30 décembre 1997](#) ; [no 2011-638 DC du 28 juillet 2011](#)). Il n'est pas interdit au législateur de mettre à la charge de certaines catégories de personnes des charges particulières en vue d'améliorer les conditions de vie d'autres catégories de personnes, sous réserve de ne pas créer une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ([CC, no 99-416 DC du 23 juillet 1999](#)).

Est ainsi conforme aux principes constitutionnels la disposition refusant aux contribuables dont le revenu net imposable est supérieur à un seuil déterminé le bénéfice d'un abattement sur certains revenus de capitaux mobiliers, cette mesure permettant de mieux prendre en compte les facultés contributives des redevables ([CC, no 2000-442 DC du 28 décembre 2000](#)).

Le Conseil constitutionnel a également admis l'utilisation de la fiscalité comme instrument de soutien des politiques économiques, sociales ou écologiques (fiscalité « incitative »). Le législateur peut ainsi décider d'accorder des avantages fiscaux pour encourager la création et le développement d'un secteur d'activité concourant à l'intérêt général ([CC, no 84-184 DC du 29 décembre 1984](#)).

Il peut mettre à la charge de certaines personnes des impositions particulières pour les inciter à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général tels que la protection de l'environnement ([CC, no 2000-441 DC du 28 décembre 2000](#) ; [no 2003-488 DC du 29 décembre 2003](#)).

Le Conseil constitutionnel contrôle alors que les règles que le législateur fixe sont justifiées au regard de l'objectif d'intérêt général avancé.

La conformité au principe d'égalité d'une imposition peut ainsi dépendre de l'objectif mis en avant par le législateur (fiscalité « de rendement » ou fiscalité « incitative »), au regard duquel le Conseil constitutionnel exercera son contrôle ([CC, no 2011-644 DC du 28 décembre 2011](#),

[cons. 7 à 14](#); voir aussi, pour un exemple de l'importance de la façon dont l'objectif d'une taxe est défini par le législateur : [CC, no 2014-417 QPC du 19 septembre 2014](#)).

Par ailleurs, les principes de l'article 13 ne sont pas méconnus lorsque le législateur décide d'exclure du champ d'application d'un impôt certains redevables par mesure de simplification ([CC, no 2000-441 DC du 28 décembre 2000](#)) ou pour des motifs tirés des nécessités administratives, comme celle d'éviter des frais de recouvrement excessifs par rapport au produit attendu de l'impôt ([CC, no 2003-480 DC du 31 juillet 2003](#)).

### **3ème Pilier le Principe de non-rétroactivité**

**(Article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen)**

**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.**

**La Rétroactivité de la loi fiscale est elle constitutionnelle:**  
**la sécurité économique et juridique**  
**pour imprimer la tribune avec les liens cliquez**

Le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence désormais bien établie sur la rétroactivité de la loi fiscale. Le Conseil ne reconnaît pas l'existence d'un principe de confiance légitime. Au contraire, le Conseil juge qu'il est loisible au législateur d'adopter des dispositions fiscales rétroactives dès lors qu'il ne prive de garanties légales aucune exigence constitutionnelle. Si l'exigence de sécurité juridique n'a pas été reconnue comme un principe constitutionnel, le Conseil constitutionnel s'inspire de cette exigence pour limiter la rétroactivité des lois, protéger l'économie des contrats légalement conclus et renforcer son contrôle sur les lois de validation.

[Dans la décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998](#), il a ainsi limité les possibilités de rétroactivité de la loi fiscale : « le principe de non rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive ; que, néanmoins, si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles »

#### **Application aux sanctions fiscales**

Le Conseil constitutionnel, depuis sa décision [no 82-155 DC du 30 décembre 1982](#), considère les sanctions fiscales comme des sanctions ayant le caractère d'une punition, relevant en cela du champ d'application de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. En conséquence, s'appliquent aux pénalités fiscales les principes découlant de cet article 8 : celui de proportionnalité des peines (la sanction doit être proportionnée au manquement commis) et celui d'individualisation des peines (le juge doit pouvoir exercer son office au regard de la situation de l'intéressé).

Le principe de non-rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration de 1789, qu'en matière répressive.

Il fait ainsi obstacle à l'instauration avec effet rétroactif d'amendes ou de pénalités fiscales à caractère répressif ([CC, no 89-268 DC du 29 décembre 1989](#)).

## **Application aux droits en principal**

Si le législateur a la faculté de modifier rétroactivement les règles que l'administration fiscale et le juge de l'impôt ont pour mission d'appliquer, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif général suffisant, sous réserve de respecter les décisions de justice passées en force de chose jugée et de ne méconnaître aucune règle ou aucun principe constitutionnel, sauf à ce que le but d'intérêt général visé soit lui-même de valeur constitutionnelle ([CC, no 98-404 DC du 18 décembre 1998, cons. 5](#) ; [no 2011-166 QPC du 23 septembre 2011](#)).

Le Conseil constitutionnel admet la « petite rétroactivité » en matière fiscale, c'est-à-dire le fait que, pour les impôts dont le fait générateur est le 31 décembre de l'année N (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés pour les sociétés clôturant leur exercice le 31 décembre), une loi de finances entrant en vigueur en fin d'année N puisse régir l'établissement de l'impôt au titre de revenus réalisés pendant l'année N qui a précédé cette entrée en vigueur ([CC, no 2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons. 103 à 108](#) ; [no 2012-661 DC du 29 décembre 2012, cons. 10 à 15](#) ; [no 2013-685 DC du 29 décembre 2013, cons. 25 et 26](#))

## **4ème Pilier le Principe de la Garantie des droits**

### **(article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen)**

**Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de constitution.**

### **Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal vu par le conseil constitutionnel**

Il est 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 priver de garanties légales des exigences constitutionnelles.

En particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit pas justifiée par un motif d'intérêt général suffisant ([CC, no 2005-530 DC du 29 décembre 2005, cons. 45](#)).

Le Conseil constitutionnel a fait évoluer sa jurisprudence dans le sens d'une protection accrue de la sécurité juridique, en jugeant désormais que le législateur « 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 » ([CC, no 2013-682 DC du 19 décembre 2013, cons. 14](#)).

S'agissant des lois de validation, le Conseil constitutionnel a aussi renforcé son contrôle, en jugeant désormais qu'il résulte de l'article 16 de la Déclaration de 1789 « que si le législateur peut modifier rétroactivement une règle de droit ou valider un acte administratif ou de droit privé, c'est à la condition que cette modification ou cette validation respecte tant les décisions de justice ayant force de chose jugée que le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions et que l'atteinte aux droits des personnes résultant de cette modification ou de cette validation soit justifiée par un motif impérieux d'intérêt général ; qu'en outre, l'acte modifié ou validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, **sauf à ce que le motif impérieux d'intérêt général soit lui-même de valeur constitutionnelle** ; qu'enfin, la portée de la modification ou de la validation doit être strictement définie »

([CC, no 2013-366 QPC du 14 février 2014](#) ; pour un exemple de censure d'une disposition de validation en matière fiscale, [voir CC, no 2015-525 QPC du 2 mars 2016](#)).

## **5ème Pilier l'Objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi**

### **Articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789,**

En droit français, l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi est un objectif de valeur constitutionnelle qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789<sup>1</sup>.

#### **L'OBJECTIF DE VALEUR CONSTITUTIONNELLE D'ACCESSIBILITÉ ET D'INTELLIGIBILITÉ DE LA LOI source Senat**

Cet objectif de valeur constitutionnelle, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, impose au législateur d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques ([CC, no 2008-567 DC du 24 juillet 2008, cons. 38 à 40](#)).

Le Conseil constitutionnel a jugé que le caractère technique d'une disposition n'était pas à lui seul de nature à la rendre contraire à l'objectif constitutionnel d'intelligibilité de la loi ([CC, no 2009-599 DC du 29 décembre 2009, cons. 23](#) à propos du plafonnement de la contribution économique territoriale).

La complexité de la loi ne saurait, à elle seule, porter atteinte à l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi ([CC, no 2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons. 119](#)), sous réserve qu'elle ne soit pas excessive au point de constituer une atteinte à l'égalité devant les charges publiques ([CC, no 2005-530 DC du 29 décembre 2005, cons. no 77 à 89](#)).

Le juge constitutionnel censure également des dispositions entrant en contradiction avec d'autres dispositions avec lesquelles elles doivent être combinées ([CC, no 2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons. 84](#)). Les principes issus de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales

## **II Les principe du droit de l'union européenne**

### **6ème Pilier Le respect du droit de l'Union européenne**

Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et le droit dérivé, tels qu'interprétés par la Cour de justice de l'Union européenne, constituent également une source de droit abondante en matière fiscale.

Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et le droit dérivé, tels qu'interprétés par la Cour de justice de l'Union européenne, constituent également une source de droit abondante en matière fiscale.

Les articles du traité sont d'effet direct.

Certains d'entre eux comportent des prohibitions explicites en matière fiscale : interdiction des taxes d'effet équivalent (article 30 du TFUE) ou des impositions intérieures discriminatoires à l'égard de ressortissants d'autres Etats membres ou protectrices au profit des seuls ressortissants de l'Etat membre (article 110 du TFUE).

D'autres articles, sans mentionner expressément les mesures fiscales, s'opposent néanmoins à celles qui auraient pour effet de restreindre la liberté de circulation des travailleurs (article 45 du TFUE), la liberté d'établissement (article 49 du TFUE), la libre prestation de services (article 56 du TFUE), la libre circulation des capitaux (articles 63 et 65 du TFUE) ou de porter atteinte au droit de la concurrence (articles 101 et 102 du TFUE).

Par ailleurs, la Cour de justice de l'Union européenne applique en matière fiscale des principes formulés dans des termes différents de ceux habituellement employés par le juge français. Il en est ainsi du principe de sécurité juridique, consacré par un [arrêt Bosch du 6 avril 1962, aff. 13/61](#), qui « exige que les règles de droit soient claires et précises et vise à garantir la prévisibilité des situations et des relations juridiques relevant du droit communautaire », et du principe de confiance légitime qui prémunit les personnes physiques et morales contre les changements sans préavis avec effet immédiat des réglementations existantes, sous l'importante réserve que la personne qui en réclame le bénéfice puisse établir qu'elle avait trouvé dans le comportement de l'administration des espérances fondées sur la stabilité des règles ([CJCE, 20 septembre 1990, Commission c/RFA, aff. C. 5/89](#)).

Le principe de confiance légitime, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union européenne, ne trouve à s'appliquer dans l'ordre juridique national que dans le cas où la situation juridique dont a à connaître le juge administratif français est régie par le droit de l'Union ([CE, 9 mai 2001, Entreprise personnelle de transports Freymuth, no 210944](#)).

Le principe de proportionnalité est également omniprésent dans la jurisprudence de la Cour, en particulier lorsque, après avoir reconnu une restriction à l'exercice d'un droit ou d'une liberté,

elle examine dans quelles conditions cette restriction pourrait être reconnue comme compatible : elle doit être propre à atteindre l'objectif recherché et ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire ([exemple : CJCE, 8 juillet 2004, Commission c/France, aff. C. 166/03](#)).

### **Le droit dérivé est également très riche en matière fiscale.**

Le régime de la taxe sur la valeur ajoutée et celui des accises résultent pour l'essentiel de la transposition de directives européennes.

Mais les impôts directs ont fait aussi l'objet de directives dont le respect s'impose aux autorités nationales (voir par exemple : directives sur les fusions ou sur les rapports entre sociétés mères et filles).

On se bornera ici à rappeler que les Etats membres sont tenus non seulement de transposer les objectifs des directives dans les délais impartis mais aussi de s'abstenir, dans la période comprise entre l'entrée en vigueur de la directive et l'expiration du délai de transposition, de toute mesure compromettant la réalisation des objectifs communautaires ([CJCE, 14 juillet 1994, Paola Faccini Dori, aff. C. 91/92](#)).

Enfin, tout avantage fiscal ayant le caractère d'une aide d'Etat qui n'a pas fait l'objet de la notification préalable à la Commission européenne est illégal pour méconnaissance des articles 107 et 108 du TFUE.

Constitue une aide d'Etat, en principe interdite par le traité, une mesure procédant d'une intervention de l'Etat ou de la mobilisation de ressources d'Etat, quelle qu'en soit la forme, constituant un avantage économique susceptible de fausser la concurrence, présentant un caractère sélectif pour une entreprise ou une catégorie d'entreprises et susceptible d'affecter les échanges entre Etats membres (CJCE, 24 juillet 2003, Altmark, aff. C. 280/00).

En particulier, le paramètre pertinent pour établir la sélectivité d'une mesure fiscale consiste à vérifier si celle-ci introduit entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal général concerné, dans une situation factuelle et juridique comparable une différenciation non justifiée par la nature et l'économie de ce régime ([CJUE, 21 décembre 2016, Commission européenne/World Duty Free Group SA, aff. C-20/15 P et C-21/15 P](#)).

Il ressort de la compétence exclusive de la Commission européenne de décider, sous le contrôle de la Cour de justice, si une aide de la nature de celles visées par les articles 107 et 108 du TFUE est ou non, compte tenu des dérogations prévues par le traité, compatible avec le marché commun. Il incombe, de son côté, au juge national de sanctionner, le cas échéant, l'invalidité de dispositions de droit national qui auraient institué ou modifié une telle aide en méconnaissance de l'obligation d'en notifier, préalablement à toute exécution, le projet ([CJCE, 7 septembre 2006, Laboratoires Boiron, aff. C. 526/04](#)).

Ainsi, dès lors que le juge national retient la qualification d'aide d'Etat à l'égard d'une mesure fiscale, et du seul fait que la mesure n'a pas été préalablement notifiée pour examen à la Commission, il la déclare illégale ([CE, 21 décembre 2006, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ SA Auchan, no 288562](#)), ce qui entraîne deux conséquences : l'obligation de faire rembourser par le bénéficiaire l'aide illégale ; l'obligation de rembourser aux contribuables qui en ont fait la demande la taxe indûment perçue

## **Les principes de la convention européenne des droits de l'homme**

### **7<sup>eme</sup> pilier la convention européenne des droits de l'homme**

Les principes issus de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales

#### **Fiscalité et Convention européenne des droits de l'homme**

##### **application directe de la Convention EDH( CE 10.03.20 avec conclusions LIBRES de R VICTOR**

Les principes qu'énonce la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ne diffèrent pas sensiblement des principes de valeur constitutionnelle.

Toutefois, alors que le contrôle de constitutionnalité qui s'exerce soit sur le texte adopté avant promulgation, soit après promulgation au moyen de la question prioritaire de constitutionnalité, est un contrôle de conformité et conduit donc à une non-promulgation ou à une abrogation, le contrôle de conventionnalité a pour résultat d'écarter l'application d'une loi incompatible avec un engagement international de la France dans un litige.

Ce dernier contrôle peut intervenir à l'occasion de tout litige relatif à l'application d'une disposition fiscale ; à ce titre, il est exercé tant par le juge de l'impôt que par la Cour européenne des droits de l'homme.

L'article 6 de la convention relatif aux exigences d'un procès équitable (6§ 1) et au respect de la présomption d'innocence (6§ 2) est souvent invoqué mais son objet est limité en matière fiscale.,

l'article 6 § 1 n'est applicable ni aux litiges relatifs à l'assiette des impôts et taxes, ni à ceux concernant leur recouvrement ou la procédure d'imposition. Il ne peut être invoqué que lorsque la contestation porte sur des pénalités fiscales présentant un caractère répressif (CEDH, 5 octobre 1999, Gantzer c/France, no 43604/98 ; [CEDH, 12 juillet 2001, Ferrazzini c/Italie, no 44759/98](#)).

Si les stipulations de l'article 6 de la convention ne trouvent en principe à s'appliquer que s'agissant de la procédure suivie devant les juridictions, le Conseil d'Etat a admis que le contribuable peut invoquer leur méconnaissance pour contester la procédure d'établissement d'une pénalité fiscale lorsque la mise en œuvre de cette procédure porte atteinte de manière irréversible au caractère équitable de la procédure engagée devant le juge de l'impôt ([CE, 26 mai 2008, Société Norelec, no 288583](#) ; [CE, 7 novembre 2012, M. et Mme Roumiantsev, no 339441](#)).

Les stipulations de l'article 6 § 1 de la convention n'interdisent pas de créer une pénalité à taux unique, même en l'absence de pouvoir de modulation par le juge de l'impôt ([CEDH, 7 juin 2012, Segame SA c/France, no 4837/06](#)).

#### **D'autres stipulations sont applicables à la totalité de la matière fiscale.**

Il en va ainsi notamment de l'article 14 de la convention, prohibant les discriminations entre les contribuables (il reste en revanche sans incidence sur les rapports entre l'administration et le contribuable : [CE, Ass., Avis contentieux du 12 avril 2002, SA financière Labeyrie, no 239693](#)) et de [l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention qui prescrit le respect des biens et de la propriété](#) (CEDH, 23 octobre 1997, [National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society c/Royaume-Uni, no 117/1996](#) ; [CE, 15 juin 2001, Amoretti, no 204999](#) ; [CE, 10 avril 2015, Société Red Bull on Premise et autre, no 377207](#)).

Ainsi, les dispositions subordonnant à la délivrance d'un agrément la transmission à la société absorbante de la créance née de l'option pour le report en arrière exercée par la société absorbée, ne portent pas atteinte à un bien qui aurait dû entrer automatiquement dans le patrimoine de la société absorbante ([CE, 20 mars 2013, Ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat c/Société Bellon, no 349834](#)).

#### **La Cour européenne des droits de l'homme adopte une conception extensive de la notion de bien.**

Toute créance fiscale et, à défaut de créance certaine, l'espérance légitime d'obtenir la restitution d'une somme d'argent, relèvent du champ de cet article.

Ainsi, le droit au remboursement d'un crédit d'impôt constitue un bien protégé de sorte qu'un retard anormalement long pour le paiement du crédit constitue une violation de la convention ([CEDH, 3 juillet 2003, Buffalo Srl en liquidation c/Italie, no 38746/97](#)).

En mettant fin pour l'avenir à un régime fiscal, le législateur ne prive en principe pas le contribuable de l'espérance légitime de bénéficier d'un bien protégé par ces stipulations ([CE, 2 juin 2010, Fondation de France, no 318014](#)).

Toutefois, le contribuable éligible à un crédit d'impôt prévu ab initio par la loi pour une durée déterminée ne peut en être privé par une remise en cause postérieure de la disposition législative sans en avoir été suffisamment informé en amont, car l'espérance légitime d'en bénéficier doit être regardée comme un bien au sens des stipulations de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention ([CE, 9 mai 2012, Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/Société EPI, no 308996](#)).

En outre, l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention doit conduire à un usage restrictif des validations législatives.

Des procédures ou des mesures fiscales ne peuvent être régularisées rétroactivement par la loi que si cette validation est justifiée par des motifs d'intérêt général ([CEDH, 9 décembre 2008, SCI Parc de Vallauris, no 31050/06 ; 23 juillet 2009, Joubert c/France, no 30345/05](#)).

Le juge de l'impôt, dans l'exercice de son contrôle de conventionnalité, vérifie l'existence et la pertinence de l'intérêt général invoqué au soutien d'une validation législative (CE, 23 octobre 2002, Ministre de l'équipement, des transports et du logement, no [221464](#) et [221467](#) ; CE, 12 janvier 2004, SA Cise et Erimo, no [224076](#)).

A défaut d'un tel intérêt général, il écarte l'application de la loi de validation ([CE, 21 octobre 2011, Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/SNC Peugeot Citroën Mulhouse, no 314767](#)).

En revanche, si la validation législative porte sur une pénalité fiscale, l'article 6 de la convention est applicable, de sorte qu'une justification par un motif impérieux d'intérêt général est alors requise ([CE, 27 février 2006, Krempff, no 257964](#)).