

## 5.7. Créer, modifier ou supprimer une taxe fiscale

La présente fiche a pour objet d'indiquer les règles générales auxquelles sont soumises les impositions de toutes natures, qu'il s'agisse des prélèvements obligatoires de nature fiscale figurant dans le code général des impôts ou de ceux institués dans des domaines particuliers tels que l'urbanisme, l'agriculture ou l'environnement et pouvant à ce titre relever d'autres administrations que la direction générale des finances publiques.

### La nature fiscale d'un prélèvement obligatoire

Instituer un prélèvement obligatoire exige en premier lieu, quelle qu'en soit la dénomination (« *taxe* », « *contribution* », « *redevance* » ou « *participation* »), d'en déterminer la nature. Cette qualification juridique commande en effet les règles de compétence, de fond et de procédure applicables.

**Tous les prélèvements obligatoires ne présentent pas un caractère fiscal.** Bien qu'il n'existe pas de définition du prélèvement fiscal en droit positif, la jurisprudence du Conseil constitutionnel et celle du Conseil d'Etat permettent de caractériser les « *impositions de toutes natures* » au sens de l'article 34 de la Constitution comme des prélèvements perçus par voie d'autorité au profit de personnes publiques ou de personnes privées chargées d'une mission de service public et qui n'ont pas le caractère d'une redevance pour service rendu ou d'une cotisation de sécurité sociale (il n'est plus créé de taxes parafiscales depuis l'entrée en vigueur de la [loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001](#) relative aux lois de finances). Ainsi, pour donner à un prélèvement obligatoire la qualification fiscale, il faut procéder par élimination en le distinguant de la redevance et de la cotisation de sécurité sociale.

A la différence de l'impôt, la **redevance (ou rémunération) pour service rendu** (voir fiche 5.8) a pour objet de couvrir les charges d'un service public déterminé ou les frais d'établissement ou d'entretien d'un ouvrage public déterminé et trouve sa contrepartie directe dans une prestation fournie par ce service ou dans l'utilisation de cet ouvrage ou de ce bien (CE, Ass., 21 novembre 1958, Syndicat national des transporteurs aériens, Rec. p. 572). Ainsi, constitue une redevance pour service rendu et non une imposition le versement à l'établissement hospitalier prévu par l'article L. 6154-3 du code de la santé publique à la charge des praticiens hospitaliers qui y exercent une activité libérale (CE, 29 mai 2009, Syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique et autre et Syndicat national de défense de l'exercice libéral de la médecine à l'hôpital, n<sup>os</sup> 318071 et 322288). En revanche, doit être regardé comme un impôt un prélèvement exigé à raison des contrôles exercés par l'administration si ceux-ci ont pour but premier la réalisation d'objectifs d'intérêt général tels que la sécurité publique, la santé publique ou la sécurité des consommateurs (CE, 23 juin 2000, Chambre syndicale du transport aérien et Fédération nationale de l'aviation marchande, n<sup>os</sup> 189168 et 189236 : redevance aéroportuaire couvrant des missions de sécurité ; CE, 20 mars 2000, Groupement d'information et

de soutien des immigrés, n° 205266 : redevance pour l'examen médical imposé par mesure de santé publique aux étrangers demandant un titre de séjour).

**Les redevances domaniales** qui rémunèrent l'avantage consenti par la collectivité publique à l'occupant du domaine public ne sont pas non plus des impôts (par exemple : CE, 28 juillet 1999, Compagnie financière et industrielle des autoroutes, n° 189412 : CC, n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000, cons. 14, à propos des redevances exigées des opérateurs de téléphonie mobile).

**La cotisation de sécurité sociale**, comme la redevance pour service rendu, se distingue de l'impôt par le fait qu'elle a une contrepartie. Les cotisations sociales constituent des « versements à caractère obligatoire ouvrant des droits aux prestations et avantages servis par » des régimes obligatoires de sécurité sociale (CC, n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012 ; n° 2014-698 DC du 6 août 2014). L'affectation du produit d'un prélèvement au financement de la protection sociale ne suffit pas à le faire entrer dans la catégorie des cotisations sociales. Ainsi le Conseil constitutionnel a rangé dans la catégorie des impositions de toutes natures la contribution sociale généralisée (CC, n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, cons. 9 et 24), la contribution sociale de solidarité sur les sociétés (CC, n° 91-302 DC du 30 décembre 1991, cons. 12), la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CC, n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000, cons. 27), les prélèvements et contributions spécifiques destinés au financement de la sécurité sociale (CC, n° 97-393 DC du 18 décembre 1997, cons. 10 et 11), ainsi que le prélèvement social de 2 % et la contribution additionnelle affectée à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CC, n° 2007-555 DC du 16 août 2007, cons. 25). Par ailleurs, la circonstance qu'un prélèvement pesant sur un type de retraite ait été institué afin de compenser l'absence de cotisations salariales pour la constitution de ce revenu ne fait pas obstacle à la qualification fiscale de ce prélèvement (CC, n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 à propos de la contribution prévue par l'article L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale pesant sur les retraites dites « chapeau »).

La circonstance que la contribution sociale généralisée relève du champ d'application du règlement (CE) n°883/2004 du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, du fait de son affectation exclusive au financement de divers régimes de sécurité sociale, est sans incidence sur la qualification d'imposition de toutes natures que revêt ce prélèvement en droit interne (CE, 7 janvier 2004, Mme Martin, n° 237395 ; Cass. soc., 31 mai 2012, n° 11-10.762, Esso c/Kalfon).

## **La répartition des compétences en matière fiscale entre le pouvoir législatif et le pouvoir réglementaire**

Une fois définie la nature fiscale du prélèvement, il convient de déterminer à quel support (législatif ou réglementaire) il faut recourir. L'article 34 de la Constitution dispose : « *la loi fixe les règles concernant : (...) – l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ». En application de ces dispositions, **les règles relatives à un prélèvement fiscal doivent être inscrites dans la loi.**

Les mesures fiscales peuvent être inscrites en loi de finances, mais sans que celle-ci ait juridiquement un monopole à ce titre (voir fiche 1.3.4). Toutefois, relève de la seule loi de finances l'affectation à un tiers chargé d'une mission de service public d'une imposition de toutes natures établie au profit de l'Etat (article 36 de la loi

organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances). De même, seule une loi de financement de la sécurité sociale peut décider d'affecter une recette des régimes et organismes relevant du champ de ces lois à toute autre personne morale (III de l'article LO 111-3 du code de la sécurité sociale, voir fiche 1.3.5).

Par un [circulaire du 14 janvier 2013](#) relative aux règles pour une gestion responsable des dépenses publiques, le Premier ministre a décidé que les mesures fiscales ou relatives aux recettes sociales décidées à l'initiative du Gouvernement ne devaient figurer que dans une loi de finances ou de financement de la sécurité sociale.

Selon une jurisprudence constante, le Conseil constitutionnel veille à ce que le législateur exerce pleinement sa compétence en matière fiscale. Il lui appartient par conséquent, sauf à encourir la censure du Conseil constitutionnel pour incompétence négative, de définir avec une précision suffisante le régime de l'impôt qu'il institue. Ainsi, le législateur ne peut, sans méconnaître sa compétence, habiliter sans encadrement suffisant le pouvoir réglementaire à fixer les règles concernant l'assiette et le taux d'une imposition (par exemple, absence d'encadrement suffisant : CC, n° 2009-578 DC du 18 mars 2009, cons. 5 à 7 ; n° 2015-715 DC du 5 août 2015, cons. 48 à 52 ; encadrement suffisant : CC, n° 98-403 DC du 29 juillet 1998, cons. 13). De même, le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence en omettant de définir les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (CC, n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013). Le législateur doit également définir avec une précision suffisante les concepts utilisés en matière de lutte contre la fraude fiscale ou de mesures s'y apparentant (par exemple : CC, n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, cons. 88 à 91 – définition du « schéma d'optimisation fiscale » et cons. 114 à 118 – définition de l'abus de droit).

Il appartient également au législateur de définir lui-même les conditions dans lesquelles les recettes tirées d'une imposition de toutes natures sont affectées en tout ou partie à des personnes morales autres que l'Etat et réparties entre elles (CC, n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, cons. 24 à 26, à propos de la taxe d'apprentissage).

**Ce principe de légalité n'exclut cependant pas toute intervention du pouvoir réglementaire.**

**En premier lieu, il appartient au pouvoir réglementaire d'édicter « les mesures d'application qui sont nécessaires à la mise en œuvre » des règles législatives relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures (CC, n° 68-51 L du 4 avril 1968).**

Ainsi, la loi doit déterminer précisément l'assiette de l'imposition mais peut renvoyer à un décret le soin de préciser les modalités pratiques permettant la perception de cette imposition (CC, n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, cons. 35, à propos de l'assiette de la contribution économique territoriale). Le législateur, qui prévoit une exonération prolongée de taxe foncière en faveur de constructions satisfaisant à des critères de qualité environnementale, ne méconnaît pas sa compétence en déléguant à un décret en Conseil d'Etat le soin de fixer la définition technique des critères dont il a déterminé la nature (CC, n° 2001-456 DC du 27 décembre 2001).

Le législateur peut également, sans méconnaître sa compétence, se dispenser de fixer lui-même le taux d'une imposition s'il détermine avec une précision suffisante les limites à l'intérieur desquelles le pouvoir réglementaire est habilité à arrêter ce taux (CC, n° 87-239 DC du 30 décembre 1987 ; CC, n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000,

cons. 32). Une loi renvoyant à un décret en Conseil d'Etat la traduction mathématique des taux et des montants résultant de la réduction de 10 % du plafonnement des avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu n'est pas davantage entachée d'incompétence négative (CC, n° 210-622 DC du 28 décembre 2010, cons. 23).

Il peut également confier au pouvoir réglementaire le soin de déterminer la date d'entrée en vigueur d'un article de loi abrogeant un dispositif imposant des obligations aux contribuables, à la condition de lui fixer une date limite (CC, n° 86-223 DC du 29 décembre 1986).

**En second lieu, relève aussi du pouvoir réglementaire, dans l'exercice du pouvoir autonome que lui reconnaît l'article 37 de la Constitution**, la détermination des règles de procédure contentieuse en matière fiscale dès lors qu'elles ne concernent ni la procédure pénale, ni l'assiette, le taux ou les modalités de recouvrement des impositions (CC, n° 80-116 L du 24 octobre 1980), ou encore des mesures d'organisation des services chargés d'établir l'impôt et de le recouvrer, telle la désignation des autorités administratives habilitées à exercer au nom de l'Etat des attributions en matière fiscale relevant en vertu de la loi de la compétence du pouvoir exécutif (CC, n° 2000-189 L du 25 septembre 2000).

**Enfin, en vertu de l'article 72-2 de la Constitution, les collectivités territoriales peuvent être autorisées par le législateur**, dans les limites qu'il détermine, à fixer les taux et à déterminer l'assiette des impositions qui leur sont affectées.

## Les principes à respecter

### Les principes de valeur constitutionnelle

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, n° 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, n° 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.

#### **Principe d'égalité devant la loi fiscale (article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen)**

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, n° 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, n° 2012-654 DC du 9 août 2012, cons. 23).

### **Principe d'égalité devant les charges publiques (article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen)**

**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, n° 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, n° 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, n° 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, n° 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, n° 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, n° 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, n° 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, n° 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, n° 97-395 DC du 30 décembre 1997 ; n° 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, n° 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, n° 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, n° 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, n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 ; n° 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, n° 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, n° 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, n° 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, n° 2003-480 DC du 31 juillet 2003).

### Principe de non-rétroactivité (article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen)

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, n° 89-268 DC du 29 décembre 1989). Néanmoins, si, hormis ce cas de figure, 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, n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, cons. 5 ; n° 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, n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons. 103 à 108 ; n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, cons. 10 à 15 ; n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, cons. 25 et 26).

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

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, n° 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, n° 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, n° 2013-366 QPC du 14 février 2014 ; pour un exemple de censure d'une disposition de validation en matière fiscale, voir CC, n° 2015-525 QPC du 2 mars 2016).

### **Objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi**

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, n° 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, n° 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, n° 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, n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, cons. n° 77 à 89). Le juge constitutionnel censure également des dispositions entrant en contradiction avec d'autres dispositions avec lesquelles elles doivent être combinées (CC, n° 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**

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** (§ 1) et au respect de la présomption d'innocence (§ 2) est souvent invoqué mais son objet est limité en matière fiscale. Le contentieux fiscal échappant au champ des

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, n° 2013-366 QPC du 14 février 2014 ; pour un exemple de censure d'une disposition de validation en matière fiscale, voir CC, n° 2015-525 QPC du 2 mars 2016).

### **Objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi**

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, n° 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, n° 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, n° 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, n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, cons. n° 77 à 89). Le juge constitutionnel censure également des dispositions entrant en contradiction avec d'autres dispositions avec lesquelles elles doivent être combinées (CC, n° 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**

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** (§ 1) et au respect de la présomption d'innocence (§ 2) est souvent invoqué mais son objet est limité en matière fiscale. Le contentieux fiscal échappant au champ des

droits et obligations à caractère civil, 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, n° 43604/98 ; CEDH, 12 juillet 2001, Ferrazzini c/Italie, n° 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, n° 288583 ; CE, 7 novembre 2012, M. et Mme Roumiantsev, n° 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, n° 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, n° 239693) et de **l'article 1<sup>er</sup> 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, n° 117/1996 ; CE, 15 juin 2001, Amoretti, n° 204999 ; CE, 10 avril 2015, Société Red Bull on Premise et autre, n° 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, n° 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, n° 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, n° 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 1<sup>er</sup> 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, n° 308996).

En outre, l'article 1<sup>er</sup> 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, n° 31050/06 ; [23 juillet 2009](#), Joubert c/France, n° 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, n° 221464 et 221467 ; CE, 12 janvier 2004, SA Cise et Erimo, n° 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, n° 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, n° 257964).

## Le 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.

**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, n° 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, n° 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.