

## 242 La question prioritaire de constitutionnalité : plus haut, plus vite... plus fort ?

**Eric MEIER,**

avocat associé,  
Baker & McKenzie SCP

**Guillaume-Henri BOUCHERON,**

avocat à la cour,  
Baker & McKenzie SCP



1 - « En répondant à la question de l'exception ou de la question préjudicielle d'inconstitutionnalité, le constituant semble [...] avoir rendez-vous avec l'histoire ».

Voici les termes employés par Jean-Luc Warsmann dans son rapport sur le projet de loi constitutionnelle<sup>1</sup> qui a conduit à l'adoption de la nouvelle voie de droit offerte depuis le 1<sup>er</sup> mars 2010 au justiciable et lui permettant, dans le cadre d'une instance, de soulever la non-conformité d'une loi à la Constitution.

En effet, la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008<sup>2</sup> a introduit dans la Constitution un nouvel article 61-1 aux termes duquel : « Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé ».

Cette réforme juridique majeure, qui permet à la France de se doter, au même titre que les principales autres grandes démocraties, d'un contrôle de constitutionnalité *a posteriori*, intervient après l'échec de deux premiers projets en 1990 et 1993, échec principalement imputable à la crainte des parlementaires de trop nombreuses déclarations de non-conformité à la Constitution.

En effet, jusqu'à présent, le Conseil constitutionnel n'était amené à contrôler la constitutionnalité des lois que dans le cadre d'un contrôle *a priori* (i.e. avant la promulgation de la loi).

Même si la faculté accordée depuis 1974 à soixante députés ou soixante sénateurs de saisir le Conseil constitutionnel<sup>3</sup> a renforcé la place de cette institution en lui confiant un rôle effectif de juge de la constitutionnalité des lois, l'absence de contrôle des lois *a posteriori* contribuait à maintenir le citoyen éloigné de sa Constitution, dans la

mesure où celle-ci restait une norme abstraite, faute pour le justiciable de pouvoir s'en prévaloir.

La loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 et la loi organique du 10 décembre 2009<sup>4</sup> ont mis fin à cette situation, les craintes qui avaient pu s'exprimer lors de l'examen des deux précédents projets ayant été dissipées. Cette réforme propose au justiciable un nouveau terrain de jeu avec ses règles qu'il convient d'appréhender.

La réforme de la question prioritaire de constitutionnalité répond, comme le souligne le Professeur Bertrand Mathieu, à trois objectifs : purger l'ordre juridique des dispositions inconstitutionnelles, permettre au citoyen de faire valoir les droits qu'il tire de la Constitution et assurer la prééminence de la Constitution dans l'ordre juridique.

La référence implicite du titre de la présente étude à la devise olympique permet de traduire les enjeux et les apports attendus de cette nouvelle voie de droit dans la mesure où, en invoquant la norme suprême, le justiciable pourra, dans un délai réduit (6 mois environ) comparé à celui notamment d'un arrêt rendu par la CJUE sur renvoi préjudiciel (16,8 mois en moyenne en 2008, 17,1 mois en 2009<sup>5</sup>, obtenir une décision comportant, en cas de déclaration de non-conformité, un effet radical : l'abrogation de la disposition législative contestée.

Bien qu'il soit peu probable que la mise en œuvre de cette réforme emporte l'abrogation de pans entiers de la législation française du fait de leur inconstitutionnalité, il s'agit d'éliminer progressivement, au fur et à mesure des recours formés par les justiciables, les dispositions non conformes aux droits et libertés garantis par la Constitution.

2 - La matière fiscale, qui touche par essence aux droits et libertés, est, au même titre que d'autres branches du droit comme le droit pénal, directement concernée par la question de constitutionnalité.

À cet égard, la plupart des lois de finances ont été, depuis 1974, déferées au Conseil constitutionnel dans le cadre du contrôle *a priori*, ce qui lui a permis d'élaborer une véritable jurisprudence fiscale, comme d'autres juridictions suprêmes telles que le Conseil d'État, la

1. J.-L. Warsmann, *Rapp. AN n° 892*, 15 mai 2008, p. 423.

2. *L. const. n° 2008-724*, 23 juill. 2008 de modernisation des institutions de la V<sup>e</sup> République. - V. J.-Cl. Bouchard et P. Fumenier, *De la question préjudicielle de constitutionnalité : vers une société de confiance* : *Dr. fisc.* 2008, n° 36, étude 433.

3. *L. const. n° 74-904*, 29 oct. 1974 portant révision de l'article 61 de la Constitution.

4. *L. org. n° 2009-1523*, 10 déc. 2009 relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution : *Dr. fisc.* 2009, n° 51, act. 378

5. *Rapp. AN n° 1898*, 3 sept. 2009, p. 25. - CJUE, *ommuniq. 15 mars 2010* : *Dr. fisc.* 2010, n° 11, act. 79

Cour de cassation, la Cour de justice de l'Union européenne et la Cour européenne des droits de l'homme.

Pour autant, seul un nombre limité des dispositions des lois de finances a été soumis à l'examen du Conseil constitutionnel, ce qui rend possible, le cas échéant, une question de constitutionnalité s'agissant des dispositions qui n'ont pas fait l'objet d'une déclaration de conformité à la Constitution.

Cette nouvelle voie de droit doit désormais amener le contribuable à s'interroger sur la conformité d'une imposition au regard de la Constitution, de la même manière que peut se poser la question de la conformité d'une disposition de droit interne au droit communautaire (ex. : liberté d'établissement, liberté de circulation des capitaux ou directive TVA), à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ou à une convention fiscale bilatérale.

En outre, la loi organique du 10 décembre 2009 a défini les conditions d'admission d'une question de constitutionnalité et mis en œuvre une procédure reposant principalement sur un double filtre : la juridiction devant laquelle la question est soulevée renvoie, dans un premier temps, sous certaines conditions, la question au Conseil d'État ou à la Cour de cassation, lesquels statuent définitivement, dans un second temps, sur le renvoi de cette question au Conseil constitutionnel.

Le législateur a entendu mettre en place une procédure attractive en termes de délais, le justiciable devant recevoir une réponse du Conseil constitutionnel dans un délai de six mois environ à compter de la présentation de la question.

Le législateur organique a ainsi voulu inciter le justiciable à soulever une question de constitutionnalité plutôt qu'à « porter » son dossier devant une juridiction communautaire ou européenne.

En effet, à titre d'exemple, le champ des droits et libertés protégés par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales susceptibles d'être invoqués en matière fiscale apparaît plus réduit que ceux dont le contribuable peut se prévaloir sur le fondement de la Constitution à l'occasion d'une question de constitutionnalité.

En outre, de même que ce qu'il est convenu d'appeler le dialogue des juges existe entre les juridictions suprêmes françaises, le Conseil constitutionnel n'est pas non plus insensible à la jurisprudence des cours constitutionnelles étrangères, de la CJUE ou encore de la Cour

européenne des droits de l'homme, ce constat du dialogue des juges conduisant, dès lors, à s'intéresser aux sources d'inspiration jurisprudentielles du Conseil constitutionnel.

L'introduction de la question de constitutionnalité ne doit évidemment pas conduire à renoncer à soulever une exception d'inconventionnalité mais plutôt à s'interroger, dans chaque cas d'espèce, sur l'opportunité d'avoir recours à la question de constitutionnalité ou à un moyen de non-conformité à un traité international.

Par ailleurs, l'entrée en vigueur de cette nouvelle voie de droit devrait, comme l'ont souligné les travaux parlementaires relatifs à la loi organique (*Rapp. Sénat n° 637, 29 sept. 2009, p. 8*), donner lieu, après « une période initiale d'engouement », à une « stabilisation de la jurisprudence et des comportements des justiciables ».

Il convient, en effet, de ne pas faire preuve d'un optimisme excessif qui consisterait à imaginer systématiquement des non-conformités à la Constitution : de même que toute disposition de droit interne prévoyant une différence de traitement entre des résidents d'un État membre et ceux d'un autre État membre n'est pas nécessairement contraire à la liberté d'établissement, toute disposition semblant porter atteinte à une disposition de la Constitution n'est pas forcément inconstitutionnelle.

Pour autant, les perspectives ouvertes par cette nouvelle voie de droit étant, à notre avis, réelles, notamment en matière fiscale, il nous a paru intéressant de proposer des éléments de réflexion permettant d'apprécier l'opportunité de soulever une question prioritaire de constitutionnalité.

3 - À cette fin, nous aborderons, dans un premier temps, les différents moyens d'inconstitutionnalité susceptibles d'être invoqués, étant précisé que les travaux parlementaires n'ont pas permis de lever toute incertitude s'agissant de la notion de « droits et libertés » garantis par la Constitution qu'un contribuable peut invoquer dans le cadre d'une question de constitutionnalité.

Dans un second temps, nous nous attacherons aux principaux aspects procéduraux de la question de constitutionnalité, ainsi qu'aux effets d'une décision de non-conformité et notamment la possibilité pour les autres contribuables de se prévaloir d'une telle décision.

Compte tenu du volume des développements qui suivent, il nous a paru utile de présenter ci-dessous le plan de l'étude.

## Plan de l'étude

### 243 Les droits et libertés constitutionnels en matière fiscale

1. Notion de « droits et libertés que la Constitution garantit » .....	page 14
2. Moyens d'inconstitutionnalité .....	page 16
A. – Le principe de consentement à l'impôt ou principe de légalité de l'impôt	
B. – Le principe d'égalité	
C. – Les modalités de mise en œuvre de l'exigence de sécurité juridique	
D. – Les principes applicables au contrôle fiscal	
E. – Les principes applicables aux sanctions fiscales	

### 244 Les aspects procéduraux et les effets de la question prioritaire de constitutionnalité

1. Procédure applicable .....	page 36
A. – Procédure applicable devant les juridictions des ordres administratif et judiciaire	
B. – Procédure applicable devant le Conseil constitutionnel	
2. Effets de la décision du Conseil constitutionnel .....	page 39
A. – L'inconstitutionnalité d'une disposition législative sanctionnée par son abrogation	
B. – Un pouvoir de modulation de la remise en cause des effets passés d'une loi déclarée non conforme à la Constitution	
C. – Effets comparés des décisions du Conseil constitutionnel, de la CJUE sur renvoi préjudiciel et de la CEDH	

## 243 Les droits et libertés constitutionnels en matière fiscale

1 - Comme expliqué *supra* dans l'étude 242 (*Dr. fisc. 2010, n° 12, étude 242*), le requérant ne sera fondé, en application de l'article 61-1 de la Constitution, à se prévaloir que de la non-conformité d'une disposition législative « aux droits et libertés que la Constitution garantit ».

Par conséquent il convient, dans un premier temps, de définir la notion de « droits et libertés que la Constitution garantit » (1), avant de présenter, au regard de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, les moyens d'inconstitutionnalité pouvant être soulevés (2).

### 1. Notion de « droits et libertés que la Constitution garantit »

2 - La notion de « droits et libertés » a été conçue pour limiter la nature des dispositions constitutionnelles susceptibles d'être invoquées et exclure la possibilité d'invoquer le non-respect des règles de procédure.

En effet, les travaux parlementaires concernant la loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 ont confirmé que ce nouveau recours n'avait pas pour objet de permettre à un plaideur de s'ériger en « gardien du respect de la procédure législative ».

Il résulte du rapport de Monsieur Warsmann sur le projet de loi constitutionnelle que « d'une part, il n'est pas question de juger d'une loi dans son aspect procédural ou au regard de la compétence de son auteur »<sup>1</sup>.

La limitation du champ d'application de la question prioritaire de constitutionnalité aux « droits et libertés que la Constitution garantit » fait ainsi émerger des hypothèses évidentes dans lesquelles une question prioritaire de constitutionnalité ne saurait être soulevée, comme par exemple un moyen tiré de ce que le Parlement n'aurait pas respecté une règle procédurale purement technique.

Il existe toutefois des normes constitutionnelles qui relèvent, en apparence, des règles procédurales mais qui sont néanmoins susceptibles, en réalité, d'avoir d'importantes implications sur la substance même des droits fondamentaux des contribuables.

Il est ainsi rappelé que l'article 34 de la Constitution définit de manière limitative le champ d'application matériel de la loi, le législateur ayant seul compétence, dans les domaines visés, pour définir les règles ou les principes fondamentaux applicables.

Celui-ci dispose, notamment, que « La loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature (...) ».

Le Conseil constitutionnel veillait certes déjà, dans le cadre de son contrôle *a priori* de constitutionnalité des lois, à ce que le législateur éprouve sa compétence définie à l'article 34 de la Constitution, sous peine de censure d'une disposition législative incomplète, ce motif de censure étant désigné par l'expression « **incompétence négative** ».

Désormais, la doctrine et les débats parlementaires conduisent à penser que des hypothèses d'incompétence négative pourraient, le

cas échéant, également fonder une question prioritaire de constitutionnalité, même si des doutes ont été émis à ce sujet<sup>2</sup>.

Sur ce point, dans le cadre des travaux relatifs à la loi organique du 10 décembre 2009, il résulte du rapport de Monsieur Warsmann devant l'Assemblée nationale que « si les règles de procédure ou de compétence ne sauraient en principe être invoquées pour soulever une question de constitutionnalité, cette exclusion de principe ne signifie sans doute pas que l'ensemble des aspects du contrôle de constitutionnalité externe doivent être *a priori* exclus. M. Marc Guillaume, secrétaire général du Conseil constitutionnel, a estimé que « devrait pouvoir être soulevée la question du manquement à l'obligation faite à la loi de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles. Il en irait de même dans le cas de l'incompétence négative du législateur ». Une disposition législative trop peu précise et n'épuisant pas la compétence du législateur (incompétence négative) pourrait voir sa conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution contestée. Il serait ainsi possible de considérer, comme l'a soutenu devant la commission des finances de l'Assemblée nationale M. Jean-Marc Sauvé, vice-président du Conseil d'État, qu'une incompétence négative en matière de procédure pénale soit regardée comme portant atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution et puisse à ce titre être à l'origine d'une question de constitutionnalité. En sens inverse, une incompétence négative ne mettant pas en cause la protection d'un droit ou d'une liberté garantis par la Constitution exclurait une telle question. De fait, l'atteinte à des droits et libertés constitutionnellement garantis qu'il appartient à la loi de sauvegarder conduit déjà le Conseil constitutionnel à censurer *a priori* des dispositions législatives qui ne déterminent pas elles-mêmes la nature des garanties nécessaires. Toutefois, comme l'a fait observer M. Marc Guillaume, « toutes les décisions rendues par le Conseil constitutionnel en matière d'incompétence négative ne sont pas relatives aux droits et libertés garantis par la Constitution, comme l'attestent de nombreux exemples récents, et les violations en cause ne pourraient donc être alléguées dans le cadre de l'article 61-1 »<sup>3</sup>.

Par conséquent, le grief d'incompétence négative ne pourrait être valablement soulevé que dans la mesure où, par la disposition législative litigieuse, le législateur n'aurait pas ou, à tout le moins, pas suffisamment posé les garanties nécessaires au respect d'un droit ou d'une liberté consacré par la Constitution.

En effet, comme le note Monsieur Jean-Marc Sauvé dans le cadre de son audition devant la Commission des lois de l'Assemblée nationale, si une incompétence négative portant atteinte à un droit ou une liberté, comme en matière pénale, pourrait être soulevée, tel ne devrait pas être le cas, en revanche, d'une loi ne mettant pas en jeu un

1. Rapp. AN n° 892, 15 mai 2008, p. 437.

2. Par ex., selon V. Lamanda « s'il faut entendre par là qu'il serait possible d'invoquer la carence du législateur, qui aurait refusé de faire application de son pouvoir législatif, il me semble que la lettre de l'article 61-1 doit conduire à une réponse négative », Rapp. AN n° 1898, 3 sept. 2009, p. 180.

3. Rapp. AN n° 1898, 3 sept. 2009, préc., p. 46 et 47.

droit ou une liberté, comme « un texte créant une nouvelle catégorie d'établissements publics »<sup>4</sup>.

Toujours au cours des auditions qui ont eu lieu dans le cadre des travaux parlementaires sur la loi organique, le professeur Guy Carcassonne a estimé que l'incompétence négative pourrait être soulevée à l'occasion d'une question de constitutionnalité dans la mesure où « l'article 34 [de la Constitution] crée un autre droit subjectif, celui de tous les citoyens à ce que le législateur exerce ses compétences, et surtout à ce que les compétences qui lui sont confiées ne puissent être exercées que par lui »<sup>5</sup>.

Par conséquent, dans l'hypothèse où le législateur n'aurait pas épousé la compétence que lui attribue l'article 34 de la Constitution, il pourrait être posé, dans cette mesure, une question de constitutionnalité fondée sur l'incompétence négative du législateur.

En matière fiscale, il nous semble pouvoir être soutenu qu'une incompétence négative pourrait être invoquée dans la mesure où la loi fiscale est susceptible de mettre en jeu, d'une part, s'agissant de la détermination des éléments constitutifs d'une imposition, les principes fondamentaux du consentement à l'impôt et du droit de propriété et, d'autre part, les libertés individuelles, s'agissant plus particulièrement de la fixation des règles applicables en matière de contrôle fiscal et de sanctions fiscales.

En effet, il convient de souligner qu'historiquement le principe du consentement à l'impôt, inscrit dans l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et reformulé en termes contemporains par l'article 34 de la Constitution, a été conçu comme visant à prévenir tout arbitraire en matière fiscale.

À cet égard, il est rappelé par Lucien Mehl, conseiller d'État honoraire, que « la justification d'un tel principe [le consentement à l'impôt] est assez évidente. Le caractère législatif de la règle fiscale procède d'un principe encore plus général que celui qui vient d'être rappelé. Dans un État démocratique, toute atteinte à la liberté et à la propriété doit être décidée par les représentants du peuple et à des fins qui doivent être celles du bien public »<sup>6</sup>.

La formulation du principe du consentement à l'impôt dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen a pour corollaire le principe d'annualité de l'impôt et celui de nécessité de l'impôt. Elle procède de l'idée que l'impôt constitue une atteinte au droit de propriété.

Les développements que consacre Loïc Philip dans son manuel de Finances publiques à cette question sont sans ambiguïté : « Les Philosophes du XVIII<sup>e</sup> siècle (Diderot, Montesquieu, Rousseau), en particulier, avaient développé l'idée qu'à défaut de consentement à l'impôt par les États généraux, ce consentement devait émaner du contribuable lui-même. Ils adoptaient le raisonnement suivant : l'impôt s'analyse en une atteinte à la propriété privée qui est un droit naturel et sacré ; le contribuable ne peut donc être privé de son droit de propriété sans son consentement. [...] Ce sont ces idées que l'on retrouve dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen votée par l'Assemblée constituante en août 1789. [...] Cette dernière disposition [l'article 14 de la Déclaration de 1789] est importante car elle contient la plupart des principes qui vont régir les finances publiques. On y trouve, bien entendu, [...] la consécration du principe du consentement à l'impôt. Mais l'article 14 fixe aussi de façon rigoureuse les conditions dans lesquelles ce consentement est accordé et contient également d'autres principes importants : le consentement doit être précis. Il doit porter sur tous les éléments de l'impôt : sa quotité, son assiette, son recouvrement, sa durée. Les citoyens, ou leurs représentants, devront donc indiquer la manière dont l'impôt

sera calculé, les conditions dans lesquelles il sera perçu, etc. L'Administration ne dispose plus, en principe, d'aucun pouvoir propre, elle se borne à appliquer les dispositions fixées par les représentants »<sup>7</sup>.

Par suite, même s'il résulte du principe de nécessité de l'impôt que l'atteinte portée au droit de propriété par la perception de l'impôt est justifiée en vue de doter l'État des moyens financiers lui permettant d'assurer ses missions de service public, il n'en demeure pas moins que l'impôt constitue une atteinte au droit de propriété qui ne peut intervenir que dans certaines conditions, *i.e.* notamment le respect du principe du consentement à l'impôt ou de légalité de l'impôt.

En effet, comme le note Monsieur Pierre Delvolvé, « le droit fiscal constitue la partie du droit public qui, par son objet, atteint le plus la propriété »<sup>8</sup>.

Le Conseil constitutionnel a, par ailleurs, reconnu au droit de propriété sa pleine valeur constitutionnelle dans le cadre de sa décision *Nationalisations* du 16 janvier 1982, dans les termes suivants : « si postérieurement à 1789 et jusqu'à nos jours, les finalités et les conditions d'exercice du droit de propriété ont subi une évolution caractérisée à la fois par une notable extension de son champ d'application à des domaines individuels nouveaux et par des limitations exigées par l'intérêt général, les principes mêmes énoncés par la Déclaration des droits de l'homme ont pleine valeur constitutionnelle tant en ce qui concerne le caractère fondamental du droit de propriété dont la conservation constitue l'un des buts de la société politique et qui est mis au même rang que la liberté, la sûreté et la résistance à l'oppression, qu'en ce qui concerne les garanties données aux titulaires de ce droit et les prérogatives de la puissance publique »<sup>9</sup>.

Par conséquent, étant donné l'atteinte au droit de propriété résultant du versement de l'impôt, le citoyen doit accorder préalablement son consentement, ce qui implique en pratique, comme le prévoit l'article 34 de la Constitution, que la loi prévoit « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

En outre, une disposition législative à caractère fiscal est également susceptible de toucher aux droits et libertés garantis par la Constitution dans la mesure où elle aurait pour objet les règles applicables en matière de contrôle fiscal ou de sanctions fiscales.

Dans ces hypothèses, les principes régissant le contrôle fiscal – comme par exemple la procédure visée à l'article L. 16 B du LPF – peuvent mettre en jeu les libertés individuelles, ce qui impose dès lors au législateur de définir les règles applicables en la matière.

De même, une sanction fiscale doit être conforme aux principes constitutionnels applicables à toute sanction ayant le caractère de punition, *i.e.* notamment le principe de légalité de délits et des peines et le principe de nécessité des peines.

Afin de garantir tant le droit de propriété que les libertés individuelles, les auteurs de la Déclaration de 1789 et le Constituant de 1958 ont entendu conférer au législateur la compétence pour définir les règles applicables en matière fiscale s'agissant de la fixation des principaux éléments d'une imposition et des règles applicables en matière de contrôle fiscal et de sanctions fiscales.

L'impôt est également susceptible, dans son essence même, de porter atteinte au principe constitutionnellement protégé qu'est le principe d'égalité. C'est ainsi qu'« il appartient au législateur, lorsqu'il institue une imposition, d'en déterminer librement l'assiette et le taux, sous réserve du respect des principes et règles de valeur constitutionnelle ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose »<sup>10</sup>.

4. *Ibidem*, p. 92.

5. *Ibidem*, p. 145.

6. L. Mehl, *Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité : RF fin. publ.* 1995, n° 51, p. 65.

7. L. Philip, *Finances publiques : Cujas*, 3<sup>e</sup> éd., 1989.

8. P. Devolvé, *Droit de propriété et droit public, Contribution aux Mélanges Braibant : Dalloz*, 1996, p. 163.

9. *Cons. const.*, déc. n° 81-132 DC, 16 janv. 1982 : *Rec. Cons. const.* 1982, p. 18.

10. *Cons. const.*, déc., n° 97-393 DC, 18 déc. 1997, consid. 14.

Par ailleurs, il est rappelé que le juge administratif refuse de contrôler la conformité à la Constitution d'un acte administratif, par exemple qui détermine le taux d'un impôt, lorsqu'une loi fait écran en donnant une compétence large au pouvoir réglementaire<sup>11</sup>.

Dès lors, si la question prioritaire n'était pas ouverte à un contribuable invoquant une incompétence négative, aucune juridiction n'exercerait de contrôle de conformité au regard de la Constitution, ni sur la loi, ni sur l'acte administratif.

Par suite, il nous semble qu'un contribuable pourrait faire valoir, dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité, l'incompétence négative du législateur en matière fiscale, au motif notamment qu'il n'a pas déterminé, de manière suffisamment précise, l'assiette, le taux ou les modalités de recouvrement d'une imposition ou les règles concernant le contrôle fiscal et les sanctions fiscales.

## 2. Moyens d'inconstitutionnalité

3 - La notion de « droits et libertés » dont nous avons essayé de préciser les contours devrait, sur la base de la jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière fiscale, permettre d'invoquer la non-conformité d'une disposition législative au regard de nombreux principes : le principe du consentement à l'impôt ou principe de légalité de l'impôt (A), le principe d'égalité (B), les moyens relatifs à la notion de sécurité juridique (*i.e.* les règles applicables en matière de rétroactivité de la loi fiscale et de qualité de la loi) (C), ainsi que les principes applicables au contrôle fiscal (D) et aux sanctions fiscales (E).

### A. - Le principe de consentement à l'impôt ou principe de légalité de l'impôt

4 - Au vu des considérations ci-avant, le principe du consentement à l'impôt devrait pouvoir être invoqué dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité, les juridictions de renvoi et le Conseil constitutionnel devant être amenés à prendre position sur ce point en définissant, le cas échéant, les conditions d'un recours fondé sur ce principe.

Le principe du consentement à l'impôt est exprimé à deux reprises dans le « bloc de constitutionnalité ».

L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen<sup>12</sup> dispose que « 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 ».

L'article 34 de la Constitution précise quant à lui que « la loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

La jurisprudence du Conseil constitutionnel, après avoir précisé la notion d'« imposition de toutes natures », a posé les principes applicables à la procédure d'adoption de celles-ci, à l'occasion de laquelle intervient non seulement le législateur mais aussi, le cas échéant, le pouvoir réglementaire et les collectivités territoriales.

#### 1° La notion d'« impositions de toutes natures »

5 - L'article 63 de la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances ayant supprimé, depuis 2004, les taxes parafiscales, se pose désormais seulement la question de la distinction entre les « impositions de toutes natures » et les redevances.

À cet égard, le Conseil constitutionnel a adopté une définition négative de la notion d'« impositions de toutes natures » : entrent dans

cette catégorie tous les prélèvements ne constituant pas des redevances.

La jurisprudence fonde la notion de redevance sur plusieurs critères tenant au lien entre le prélèvement et sa contrepartie (*i.e.* le service rendu, l'affectation du produit du prélèvement au service prestataire et la détermination du prélèvement en fonction des services rendus).

Ainsi, dans sa décision n° 2005-513 DC du 14 avril 2005 concernant des redevances aéroportuaires, le Conseil constitutionnel a indiqué que « si la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures est attribuée à la compétence du législateur par l'article 34 de la Constitution, celle-ci ne réserve pas à la loi le soin d'instituer ou d'aménager les redevances demandées à des usagers en vue de couvrir les charges d'un service public ou les frais d'établissement ou d'entretien d'un ouvrage public qui trouvent leur contrepartie dans des prestations fournies par le service ou dans l'utilisation de l'ouvrage ».

Par ailleurs, sur la base des critères mentionnés ci-avant, le Conseil constitutionnel, qui a eu à déterminer la nature juridique de la contribution sociale généralisée (CSG), a considéré que celle-ci entrait dans la catégorie des « impositions de toutes natures », en l'absence de lien entre le prélèvement et les prestations<sup>13</sup>.

Dès lors, la définition extensive de la notion d'« impositions de toutes natures » retenue par le Conseil constitutionnel renforce l'importance du respect de la procédure législative applicable, en vue d'assurer le respect du principe constitutionnel du consentement à l'impôt.

#### 2° Procédure législative applicable aux « impositions de toutes natures »

6 - Le Conseil constitutionnel qui, dans l'esprit du constituant de 1958, avait surtout – en tant qu'« organe régulateur de l'activité des pouvoirs publics »<sup>14</sup> – pour mission de veiller au respect des domaines législatif et réglementaire, a précisé les conditions dans lesquelles le législateur devait exercer ses compétences en matière fiscale.

Il est en effet rappelé que l'article 34 de la Constitution, qui définit le domaine de compétence de la loi, réserve à celle-ci le pouvoir de fixer « les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

La jurisprudence du Conseil constitutionnel, qui reconnaît au législateur une certaine liberté en matière fiscale, a précisé les règles applicables s'agissant du partage des compétences entre, d'une part, le législateur et, d'autre part, le pouvoir réglementaire ou les collectivités locales.

##### a) Une liberté encadrée reconnue au législateur en matière fiscale

7 - Le pouvoir législatif dispose d'une assez grande liberté quant à la détermination des règles relatives à l'assiette et au taux d'une imposition, dès lors que le respect des autres principes constitutionnels présentés ci-après est assuré.

Ainsi, dans la décision du 29 juillet 1998 sur la loi d'orientation relative à la lutte contre les exclusions, le juge constitutionnel a, en ce qui concerne l'assiette, indiqué qu'« il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette, sous la réserve des principes et des règles de valeur constitutionnelle »<sup>15</sup>.

De même, le taux peut être fixé librement par le législateur dans la mesure où, comme l'indique le Conseil constitutionnel dans sa décision du 28 décembre 2000 sur les modifications de la taxe sur les

11. CE, sect., 6 nov. 1936, Arrighi : Rec. CE 1936, p. 966 ; RD publ. 1936, p. 671, concl. R. Latournerie.

12. La Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen du 26 août 1789 et le Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 font pleinement partie du « bloc de constitutionnalité » depuis Cons. const., déc., n° 71-44 DC, 16 juill. 1971, Liberté d'association.

13. Cons. const., déc., n° 90-285 DC, 28 déc. 1990 : Rec. Cons. const. 1990, p. 95 ; RIF 2/1991, n° 213.

14. Cons. const., déc., n° 62-20 DC, 6 nov. 1962, § 2.

15. Cons. const., déc., n° 98-403 DC, 29 juill. 1998, § 9 : Rec. Cons. const. 1998, p. 276.

achats de viande issues de la loi de finances rectificative pour 2000, les limites supérieures des taux d'imposition ne présentent pas « un caractère confiscatore »<sup>16</sup>.

S'exprimant sur cette liberté accordée au législateur fiscal, le Conseil constitutionnel a reconnu à celui-ci la possibilité d'avoir recours à la **technique de l'indexation**, qui consiste à fixer l'assiette, le taux ou les modalités de recouvrement d'une imposition par référence aux règles applicables à une autre imposition.

À cet égard, le Conseil constitutionnel a, dans la décision du 29 décembre 1984 relative à la loi de finances pour 1985, jugé qu'« aucune règle ou principe de valeur constitutionnelle ne fait obstacle à ce que, dans l'exercice de la compétence qu'il tient de cette disposition, le législateur puisse, pour un impôt déterminé, retenir un élément d'assiette qui sert déjà de base à un autre impôt »<sup>17</sup>.

La pratique de l'indexation a également été validée, en ce qui concerne la fixation du taux d'une imposition par le Conseil constitutionnel, qui considère que « [l'article 34 de la Constitution] n'interdit pas au législateur de fixer ce taux par référence à des éléments qu'il détermine ; qu'en particulier aucune règle ou aucun principe de valeur constitutionnelle ne fait obstacle à ce que la loi fixe le tarif d'une taxe indirecte en liant sa progression aux variations d'un élément du taux d'un impôt direct »<sup>18</sup>.

En outre, cette pratique consistant à faire référence à un autre impôt est aussi susceptible d'être mise en œuvre s'agissant des modalités de recouvrement : le Conseil constitutionnel a en effet validé la détermination des règles de recouvrement de la taxe annuelle sur les logements vacants par référence à celles applicables à la taxe foncière sur les propriétés bâties<sup>19</sup>, en estimant le renvoi aux règles relatives à cette taxe suffisamment précis pour emporter, à lui seul, définition des règles de recouvrement au regard des exigences constitutionnelles de légalité de l'impôt.

#### b) Le partage des compétences fiscales entre la loi et le règlement

8 - Même si l'article 34 de la Constitution attribue à la loi le rôle de fixer « les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures », il n'en résulte pas pour autant que seul le législateur ait compétence en matière fiscale.

En effet, le pouvoir réglementaire ainsi que les collectivités territoriales se voient reconnaître compétence en matière fiscale dans le cadre des limites définies par la loi. La loi n'a donc pas vocation à déterminer l'ensemble des normes ayant un caractère fiscal.

Toutefois, le Conseil constitutionnel veille, concernant les rapports du législateur avec le pouvoir réglementaire et les collectivités territoriales, à ce que le législateur épuise sa compétence, sous peine d'incompétence négative.

En vertu de l'article 37, alinéa 1<sup>er</sup> de la Constitution selon lequel « les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire », le pouvoir réglementaire est compétent pour arrêter les mesures nécessaires à la mise en œuvre des règles adoptées par le législateur.

À cet égard, le juge constitutionnel reconnaît au pouvoir réglementaire une compétence fiscale en indiquant que si l'article 34 de la Constitution place dans le domaine de la loi la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature, la mise en œuvre de cette compétence ne

saurait faire obstacle à l'exercice par l'autorité réglementaire des pouvoirs que celle-ci tient de l'article 37, alinéa 1<sup>er</sup> de la Constitution<sup>20</sup>.

Cependant, le législateur est tenu de déterminer avec une précision suffisante les règles relevant de son champ de compétence afin d'encadrer l'intervention du pouvoir réglementaire ou des collectivités territoriales en matière fiscale.

Dans une décision du 28 décembre 2000, le Conseil constitutionnel a précisé que « si l'article 34 de la Constitution réserve à la loi la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, il ne s'ensuit pas que le législateur doive fixer lui-même le taux de chaque impôt ; qu'il lui appartient seulement de déterminer les limites à l'intérieur desquelles le pouvoir réglementaire est habilité à arrêter le taux d'une imposition »<sup>21</sup>.

Le juge constitutionnel a, s'agissant des agréments délivrés par le ministre du budget et visés à l'ancien article 223 L, 6, a du CGI en vue du transfert de déficits, jugé qu'« au cas considéré, l'exigence de l'agrément confère seulement au ministre chargé du budget le pouvoir de s'assurer, conformément à l'objectif poursuivi par le législateur, que l'opération de restructuration, de regroupement ou d'apport en cause satisfait aux conditions fixées par la loi ; qu'ainsi, les dispositions contestées par les députés auteurs de la saisine qui tendent seulement à charger l'autorité ministérielle de prendre les mesures individuelles nécessaires à l'application de la loi ne méconnaissent pas l'article 34 de la Constitution qui réserve au législateur la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

Dans la mesure où les dispositions législatives litigieuses ont seulement pour objet de permettre à l'autorité administrative de prendre par voie d'agrément des mesures individuelles d'application, le Conseil constitutionnel a estimé que le législateur n'avait pas méconnu les règles de compétence fiscale issues de l'article 34 de la Constitution.

En revanche, lorsque le législateur n'a pas épuisé sa compétence (i.e. n'a pas suffisamment défini les conditions d'intervention du pouvoir réglementaire ou des collectivités territoriales), le Conseil constitutionnel censure la disposition législative concernée.

Ainsi, dans une décision du 29 décembre 1986, le Conseil a indiqué, s'agissant de l'abrogation d'une disposition législative dont le pouvoir réglementaire a été chargé de fixer la date d'abrogation, que « dans les domaines de sa compétence, il est du pouvoir du législateur de fixer les conditions de mise en vigueur des règles qu'il édicte ; que s'il lui est loisible de laisser au Gouvernement la faculté de fixer la date à laquelle produira effet l'abrogation d'une loi fixant des obligations imposées aux contribuables, il ne peut, sans par là même méconnaître la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, lui conférer sur ce point un pouvoir qui n'est assorti d'aucune limite »<sup>22</sup>.

Au cas particulier, cette faculté laissée par le législateur au pouvoir réglementaire de fixer seul la date de l'abrogation de la disposition législative a été déclarée non conforme à la Constitution, dans la mesure où cette faculté n'a été assortie par le législateur d'aucune condition ou limite.

Plus récemment, dans une décision du 18 mars 2009, une disposition législative a été censurée par le Conseil constitutionnel pour incompétence négative en ce qui concerne une imposition à la charge d'organismes d'HLM n'ayant pas procédé à des investissements excédant une fraction de leur potentiel financier, ces investissements et ce potentiel devant être définis par décret.

16. *Cons. const., déc., n° 2000-441 DC, 28 déc. 2000, § 28 : Rec. Cons. const. 2000, p. 201 et 211.*

17. *Cons. const., déc., n° 84-184 DC, 29 déc. 1984, § 18 : Dr. fisc. 1985, n° 2-3, comm. 56 ; RD publ. 1985, p. 651, chron. L. Philip.*

18. *Const. const., déc., n° 81-133 DC, 30 déc. 1980, concernant la hausse annuelle du tarif de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers et assimilés dans la même proportion que la limite inférieure de la septième tranche de l'impôt sur le revenu : Dr. fisc. 1982, n° 2-3, comm. 90.*

19. *Cons. const., déc., n° 98-403 DC, 29 juill. 1998, préc.*

20. *Cons. const., déc., n° 68-35 DC, 30 janv. 1968, § 2 : Rec. Cons. const. 1968, p. 19.*

21. *Cons. const., déc., n° 2000-442 DC, 28 déc. 2000, § 32.*

22. *Cons. const., n° 86-223 DC, 29 déc. 1986, § 14 : RJF 1987, n° 1187.*

Sur ce point, le Conseil constitutionnel a jugé qu'« en renvoyant à un décret en Conseil d'État le soin de définir le mode de calcul du "potentiel financier" annuel moyen, d'arrêter la liste des investissements à prendre en compte pour déterminer le champ d'application du prélèvement en cause et de fixer, sans l'encadrer suffisamment, le taux de ce prélèvement, le législateur a habilité le pouvoir réglementaire à fixer les règles concernant l'assiette et le taux d'une imposition ; qu'il a ainsi méconnu l'étendue de sa compétence »<sup>23</sup>.

Au demeurant, la question du partage des compétences fiscales se pose non seulement à l'égard du pouvoir réglementaire, mais également à l'égard des collectivités territoriales, qui bénéficient du principe de libre administration.

En matière fiscale, il résulte de l'article 72-2, alinéa 2 de la Constitution, issu de la loi constitutionnelle n° 2003-276 du 28 mars 2003, que « [les collectivités territoriales] peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine ».

Dès lors, l'exercice par les collectivités territoriales de leurs compétences fiscales s'inscrit nécessairement dans le cadre défini par le législateur qui doit, cependant, tenir compte du principe constitutionnel de libre administration des collectivités territoriales.

Ainsi, s'agissant du taux d'une imposition perçue par un établissement public, le juge constitutionnel a, dans une décision du 30 décembre 1987, indiqué qu'« en vertu de l'article 34, la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; que, s'il ne s'ensuit pas que la loi doive fixer elle-même le taux de chaque impôt, il appartient au législateur de déterminer les limites à l'intérieur desquelles un établissement public à caractère administratif est habilité à arrêter le taux d'une imposition établie en vue de pourvoir à ses dépenses »<sup>24</sup>. Cette solution, dégagée pour une imposition dont le taux était déterminé par un établissement public, devrait également s'appliquer aux collectivités territoriales.

Dès lors, en application de ces principes, il a été jugé qu'« en s'en remettant à la seule décision des chambres de commerce et d'industrie du soin de fixer le taux de la taxe additionnelle à la taxe professionnelle instituée pour pourvoir aux dépenses ordinaires de ces organismes, le législateur est resté en deçà de la compétence qui est la sienne en vertu de l'article 34 de la Constitution ».

Par conséquent, est contraire au principe de légalité de l'impôt une imposition dont le taux est librement fixé par une collectivité locale, en l'absence de tout encadrement législatif de ce taux.

En effet, le principe de libre administration des collectivités territoriales doit être concilié avec le principe de légalité de l'impôt, ce qui implique que les conditions d'exercice par les collectivités territoriales de leurs compétences, y compris fiscales, fassent l'objet d'un encadrement législatif suffisamment précis pour ne pas encourir une censure fondée sur l'incompétence négative.

Cette nécessaire conciliation du principe de libre administration des collectivités territoriales avec les compétences reconnues au législateur constitue une règle de portée générale, qui s'applique notamment en matière fiscale.

Il convient de noter que la jurisprudence du Conseil constitutionnel rendue avant l'entrée en vigueur de l'article 72-2 de la Constitution issue de la loi constitutionnelle du 28 mars 2003 précitée garde tout son intérêt dans la mesure où l'article 72-2, alinéa 2 de la Constitution n'a fait qu'intégrer dans la Constitution la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur ce point.

23. L. Vallée, *Droit fiscal constitutionnel : principe d'égalité et compétence du législateur*, sous *Cons. const.*, déc. n° 2009-577 DC, 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision : Dr. fisc.* 2009, n° 16, *comm.* 280.

24. *Cons. const.*, déc., n° 87-239 DC, 30 déc. 1987 : *Rec. Cons. const.* 1987, p. 69.

En effet, il résulte des travaux parlementaires concernant la loi constitutionnelle du 28 mars 2003 précitée qu'avec l'article 72-2, alinéa 2 de la Constitution « il s'agit ainsi de reprendre les dispositions déjà énoncées à l'article 34 de la Constitution, en faisant toutefois porter l'accent sur les prérogatives dont bénéficient les collectivités locales en matière de fixation de l'impôt. Cette précision s'inscrit dans la lignée de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, qui a indiqué que "le législateur peut déterminer les limites à l'intérieur desquelles une collectivité territoriale peut être habilitée à fixer elle-même le taux d'une imposition établie en vue de pourvoir à ses dépenses" (rappel : décision n° 90-277 DC du 25 juillet 1990) »<sup>25</sup>.

En outre, dans la mesure où les règles mentionnées ci-dessus s'appliquent tout à la fois au taux d'une imposition et à ses modalités de recouvrement, il a été jugé par le Conseil constitutionnel dans une décision du 29 décembre 1998 que méconnaissait le principe de légalité de l'impôt une imposition dont les modalités de recouvrement étaient librement fixées par la collectivité territoriale bénéficiaire de ladite imposition.

En effet, il résulte de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 1998 précitée qu'« il appartient au législateur, sur le fondement de l'article 34 de la Constitution, de fixer les règles concernant les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; que s'il peut, lorsqu'il s'agit d'une imposition perçue au profit d'une collectivité locale, confier à cette dernière la tâche d'assurer ce recouvrement, il doit en déterminer les règles avec une précision suffisante ; qu'en se bornant à prévoir que : "Le recouvrement de la taxe sur les activités à caractère saisonnier est opéré par les soins de l'administration municipale ; il peut être poursuivi solidairement contre le propriétaire du local ou du terrain où le redevable exerce son activité", le législateur a méconnu l'étendue de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution »<sup>26</sup>.

**Par conséquent, le principe du consentement à l'impôt, encore appelé principe de légalité de l'impôt, qui serait susceptible d'être invoqué par le contribuable dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité, fonde les règles de répartition de la compétence fiscale entre le législateur, le pouvoir réglementaire et les collectivités territoriales, étant entendu qu'il revient, en toute hypothèse, au législateur, sous peine d'incompétence négative, de déterminer de manière suffisamment précise « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».**

## B. - Le principe d'égalité

9 - Fréquemment invoqué lors des saisines du Conseil constitutionnel, le principe d'égalité, au même titre que celui du consentement à l'impôt, se situe au cœur des droits et libertés consacrés par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, qui fait référence à plusieurs reprises à ce principe fondamental.

À cet égard, les autres éléments du « bloc de constitutionnalité » (le texte même de la Constitution, le Préambule de la Constitution de 1946 et les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République) mentionnant aussi le principe d'égalité, le seul constat du nombre de références à l'égalité souligne l'importance que le constituant attache au respect de ce principe.

En matière fiscale, le Conseil constitutionnel fonde principalement ses décisions mettant en œuvre le principe d'égalité sur deux articles :

– l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, aux termes duquel « [La loi] doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse », et

25. *Rapp. AN* n° 376, 13 nov. 2002, *Partie 2*, p. 12.

26. *Cons. const.*, déc., n° 98-405 DC, 29 déc. 1998 : *Dr. fisc.* 1999, n° 1, *comm.* 1.

– l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qui dispose que « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

Le principe d'égalité connaît, dans le cadre de la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel, plusieurs déclinaisons et vise non seulement le principe général d'égalité devant la loi (article 6 de la Déclaration de 1789) mais également le principe d'égalité devant l'impôt et le principe d'égalité devant les charges publiques (article 13 de la Déclaration de 1789).

Même s'il convient de distinguer le principe d'égalité devant l'impôt, qui impose que « la contribution commune [soit] également répartie entre tous les citoyens » et le principe d'égalité devant les charges publiques, selon lequel la contribution doit être répartie en fonction des « facultés contributives » des contribuables, il n'en demeure pas moins que la frontière entre les différentes déclinaisons du principe d'égalité n'est pas toujours clairement marquée.

Ainsi, comme le note Bernard Castagnède, « le contrôle d'égalité en matière fiscale peut cependant justifier le recours à des critères plus spécifiques, appropriés à l'objet des lois d'impôt. L'égalité devant l'impôt, qu'il s'agit alors de vérifier, est souvent regardée comme l'exigence particulière d'une "égale répartition" de la contribution commune qu'affirme l'article 13 de la Déclaration de 1789. Mais elle ne cesse pas d'être un aspect du principe plus large d'égalité devant les charges publiques, qui n'est pas lui-même détachable du principe général d'égalité devant la loi »<sup>27</sup>.

Dès lors, selon l'objet du contrôle exercé, le Conseil constitutionnel s'appuiera soit sur le principe d'égalité devant la loi et sa déclinaison fiscale, le principe d'égalité devant l'impôt, pour apprécier le bien-fondé de différences de traitement, soit sur le principe d'égalité devant les charges publiques pour analyser le rapport entre la charge fiscale et les capacités contributives du contribuable.

Néanmoins, au-delà des différentes formes que peut revêtir le principe d'égalité appliqué à la matière fiscale, la jurisprudence du Conseil constitutionnel s'articule, comme le relève Bernard Castagnède, autour du « contrôle général d'égalité fiscale »<sup>28</sup> et du contrôle de la répartition de la charge fiscale en fonction des facultés contributives.

## 1° Le principe d'égalité devant la loi ou devant l'impôt

**10** - L'étude de la jurisprudence du Conseil constitutionnel laisse apparaître un recours par ce dernier à deux séries de critères afin d'apprécier le respect par le législateur de l'égalité fiscale, qui tiennent, d'une part, aux critères des différences de situation et de l'intérêt général et, d'autre part, aux « critères objectifs et rationnels en fonction des buts que [le législateur] se propose »<sup>29</sup>.

L'émergence dans le contrôle de constitutionnalité des « critères objectifs et rationnels » soulève la question de l'articulation de cette notion avec les autres critères des différences de situation et de l'intérêt général, qui constituent les critères traditionnels d'appréciation du respect de l'égalité, y compris en matière fiscale, et qui continuent à être mis en œuvre par le Conseil<sup>30</sup>.

À cet égard, une partie de la doctrine considère que l'apparition des « critères objectifs et rationnels » dans le contrôle de l'égalité tra-

duit un phénomène d'autonomie de l'égalité fiscale à l'égard du principe d'égalité devant la loi<sup>31</sup>.

Toutefois, la notion de « critères objectifs et rationnels » ne semble pas être propre au contrôle de l'égalité fiscale<sup>32</sup>, dans la mesure où le juge constitutionnel l'emploie aussi dans d'autres domaines du droit, notamment en matière électorale<sup>33</sup>, de procédure pénale<sup>34</sup> ou de droit du travail<sup>35</sup>.

En outre, il peut être soutenu que la notion de « critères objectifs et rationnels » développée par le Conseil constitutionnel, loin de constituer une catégorie autonome, s'avère liée aux critères traditionnels des différences de situation et de l'intérêt général.

Ainsi, lorsqu'il met en œuvre un contrôle de l'égalité fondé sur les « critères objectifs et rationnels », le Conseil constitutionnel peut être amené, dans l'examen de la disposition législative litigieuse, à faire référence à un motif d'intérêt général.

Comme le note Bernard Castagnède, on peut considérer que « le moyen désormais privilégié de ce contrôle [de l'égalité fiscale] est la vérification que le législateur fiscal a fondé son appréciation "sur des critères objectifs et rationnels". Il coexiste avec le recours aux critères traditionnels de la différence de situation et de l'intérêt général, ou apparaît plus exactement les englober, tout en assurant au juge, par la référence à un instrument de mesure moins strictement défini que les critères traditionnels, l'exercice d'un contrôle plus libre, susceptible d'être mieux adapté aux situations concrètes ».

Par conséquent, même si la doctrine est divisée sur l'articulation de ces deux types de critères, nous nous proposons, malgré tout, de présenter la jurisprudence du Conseil constitutionnel selon ces deux critères traditionnels.

À titre liminaire, il convient d'indiquer que le contrôle constitutionnel du respect de l'égalité fiscale s'effectue en principe « au regard de chaque imposition prise isolément »<sup>36</sup>, même si le Conseil constitutionnel peut être amené, le cas échéant, compte tenu de la spécificité du dispositif étudié, à avoir une appréciation globale.

Ainsi, dans le cadre de l'instauration et des modifications du dispositif dit du « bouclier fiscal » (V. Dr. fisc. 2006, n° 1, comm. 2), le juge constitutionnel a porté une appréciation relative à la situation des contribuables au regard de l'ensemble des impositions concernées par ce dispositif<sup>37</sup>.

### a) Le contrôle d'égalité fondé sur les critères des différences de situations et de l'intérêt général

**11** - Le Conseil constitutionnel considère, expressément depuis 1979<sup>38</sup>, que le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que des différences de traitement soient instituées par le législateur dès lors qu'elles correspondent à des situations différentes et ne sont pas incompatibles avec l'objet de la loi.

31. L. Favoreu et L. Philip, Dalloz, Les grandes décisions du Conseil constitutionnel, Dalloz, 15<sup>e</sup> éd., 2009, p. 229. – G. Eveillard, L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel : LPA 28 janv. 2000, n° 20, p. 8.

32. A. Frank, Les critères objectifs et rationnels dans le contrôle constitutionnel de l'égalité : RD publ. 2009, n° 1, p. 77.

33. Cons. const., déc., n° 98-407 DC, 14 janv. 1999 : JCP G 1999, Act. n° 10, p. 449 ; AJDA 1998, p. 149, note J.-E. Schoerl.

34. Cons. const., déc., n° 2004-492 DC, 2 mars 2004 : Rec. Cons. const. 2004, p. 66 ; JCP G 2004, II, 10048, par J.-C. Zarka.

35. Cons. const., déc., n° 2004-509 DC, 13 janv. 2005.

36. Cons. const., déc., n° 90-285 DC, 28 déc. 1990, préc.

37. Cons. const., déc., n° 2005-530 DC, 29 déc. 2005. – Cons. const., déc., n° 2007-555 DC, 16 août 2007, JO 22 août 2007 ; RJF 2007, n° 1301. – Cons. const., déc., n° 2009-600 DC, 29 déc. 2009 : Dr. fisc. 2010, n° 4, comm. 98, note L. Vallée.

38. Cons. const., déc., n° 78-101 DC, 17 janv. 1979 : Rec. Cons. const. 1979, p. 23. – Cons. const., déc., n° 79-107 DC, 12 juill. 1979 : Rec. Cons. const. 1979, p. 31 ; RD publ. 1979, p. 1691.

27. B. Castagnède, Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale : LPA 1<sup>er</sup> mai 2001, n° 86, p. 4.

28. Ibidem.

29. Cons. const., déc., n° 97-393 DC, préc., consid. 14.

30. Cons. const., déc., n° 2009-599 DC, 29 déc. 2009 : Dr. fisc. 2010, n° 4, comm. 98, note L. Vallée.

Dans le prolongement des termes des décisions de 1979, le juge constitutionnel utilise, depuis une décision du 7 janvier 1988, la formule traditionnelle suivante, lorsqu'il est fait application du principe d'égalité devant la loi : « 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 raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit »<sup>39</sup>.

Par suite, le principe d'égalité devant la loi tel que mis en œuvre par le Conseil constitutionnel emporte que deux contribuables placés dans une situation identique doivent être traités de manière identique<sup>40</sup>, alors que la loi peut, sous certaines conditions, traiter de manière différente deux contribuables, notamment s'ils sont dans une situation différente.

En effet, il ressort de la jurisprudence du Conseil constitutionnel que peuvent être prévues par la loi des différences de traitement fondées sur l'existence de situations différentes ou d'un motif d'intérêt général dès lors que la différence de traitement est « en rapport avec l'objet de la loi ».

#### 1) Des situations différentes

**12 -** Le juge constitutionnel, qui autorise le législateur fiscal à prévoir des différences de traitement fondées sur des situations différentes, veille à ce que les contribuables concernés soient effectivement placés dans des situations différentes.

Ainsi, dans une décision du 21 juin 1993, le Conseil constitutionnel a jugé que « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce qu'en fonction des buts recherchés par le législateur, celui-ci établisse des règles différentes à l'égard de catégories de personnes se trouvant dans des situations différentes »<sup>41</sup>.

Par ailleurs, si le juge constitutionnel constate que les contribuables visés par une imposition donnée ne s'avèrent pas placés dans des situations différentes, il censure la disposition fiscale litigieuse, la différence de traitement n'étant, dans ce cas, pas justifiée.

Dans une décision du 28 décembre 2000, le Conseil a, sur ce fondement, été amenée à déclarer non conforme au principe d'égalité une disposition instituant une différence de traitement entre les agriculteurs corses et des agriculteurs situés sur le continent reposant sur une différence dans les retards de paiement des cotisations sociales<sup>42</sup>.

Il ressort de la décision du 28 décembre 2000 précitée qu'« il ne résulte ni des termes de la disposition contestée ni des travaux parlementaires qu'une situation particulière à la Corse justifierait que les exploitants agricoles qui y sont installés bénéficient, dans les conditions précisées ci-dessus, d'un plan d'apurement de leurs dettes sociales ; que la seule circonstance que les retards observés dans le paiement des cotisations sociales agricoles sont plus importants qu'ailleurs ne saurait justifier la différence de traitement entre les exploitants agricoles installés en Corse et ceux installés sur le continent qui seraient dans une situation analogue ».

Au surplus, le Conseil constitutionnel a admis, dans une décision du 31 décembre 1981 que, sous réserve de l'objet de la loi concernée, sont placés dans une situation différente des contribuables selon qu'ils sont de bonne ou de mauvaise foi<sup>43</sup>.

Il ressort de la décision du 31 décembre 1981 précitée que « cette disposition vise, dans les cas de contestation du bien-fondé ou du montant d'une imposition, à aménager les modalités d'octroi du suris à paiement en en réservant l'automatisme au profit des contri-

buables dont la bonne foi n'est pas contestée par l'Administration et en laissant à celle-ci un pouvoir d'appréciation en ce qui concerne les autres contribuables ; [...] qu'en traitant différemment des contribuables placés dans une situation différente, le législateur, contrairement à ce que soutiennent les auteurs de la saisine, ne porte pas atteinte au principe d'égalité devant la loi fiscale ».

En outre, une disposition relative au délai de reprise a été censurée par le Conseil dans une décision du 3 juillet 1986, au motif que la différence de traitement prévue ne reposait pas sur une différence de situation.

En effet, il a été jugé que « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce qu'une loi établisse des règles non identiques à l'égard de catégories de personnes se trouvant dans des situations différentes ; mais qu'il ne peut en être ainsi que lorsque cette non-identité est justifiée, compte tenu de l'objet de la loi, par la différence de situation ; [...] que le délai de reprise de deux ans prévu au bénéfice des titulaires de revenus composés exclusivement de salaires, traitements et pensions, est justifié, dans l'intention du législateur, par le fait que ces rémunérations sont généralement déclarées par des tiers, ce qui a pour conséquence de limiter les risques de sous-déclaration et de faciliter les contrôles ; que, toutefois, le bénéfice de ce régime est écarté dès lors qu'au cours d'une des deux années en cause le contribuable a disposé, même dans une proportion infime, de revenus d'une autre catégorie que les salaires, traitements et pensions ; qu'ainsi, le paragraphe II de l'article 18 aboutit à traiter différemment au regard de l'exercice par l'administration fiscale de son droit de reprise des contribuables qui peuvent être placés dans des conditions quasiment identiques ; que cette différence de traitement porte atteinte au principe d'égalité des citoyens devant la loi ».

Toutefois, la différence de traitement peut résulter non seulement d'une différence de situations mais également d'un motif d'intérêt général.

#### 2) Un motif d'intérêt général

**13 -** Le législateur peut fonder une différence de traitement sur la poursuite d'un but d'intérêt général, que le Conseil constitutionnel tend à admettre largement, surtout en matière économique.

Ainsi, il résulte de la jurisprudence du juge constitutionnel que le motif d'intérêt général peut tenir notamment à la lutte contre la fraude fiscale<sup>44</sup> ou au risque d'évasion fiscale<sup>45</sup>, à l'allègement de la fiscalité des particuliers<sup>46</sup>, à une volonté de favoriser la transmission d'entreprises pour assurer la stabilité du capital des entreprises, notamment familiales, et, partant, leur pérennité<sup>47</sup>, au soutien de l'activité du secteur immobilier locatif, au développement des marchés financiers français<sup>48</sup> et à la lutte contre l'effet de serre<sup>49</sup>.

À cet égard, le Conseil constitutionnel reconnaît au législateur la faculté d'adopter des dispositifs fiscaux ayant un caractère incitatif pour atteindre un objectif d'intérêt général, dès lors que les mesures adoptées sont justifiées par l'objectif d'intérêt général invoqué.

Ainsi, le juge constitutionnel rappelle fréquemment cette faculté accordée au législateur par le considérant de principe selon lequel « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général,

44. *Cons. const., déc., n° 83-164 DC, 29 déc. 1989 ; Dr. fisc. 1984, n° 2-3, comm. 49.*

45. *Cons. const., déc., n° 89-268 DC, 29 déc. 1989 ; JO 30 déc. 1989.*

46. *Cons. const., déc., n° 2000-442 DC, 28 déc. 2000, préc.*

47. *Cons. const., déc., n° 2003-477 DC, 31 juill. 2003 ; JO 5 août 2003.*

48. *Cons. const., déc., n° 2002-464 DC, 27 déc. 2002 ; JO 31 déc. 2002 ; Dr. env. 2003, n° 109, p. 117, obs. Ayrault.*

49. *Cons. const., déc., n° 2000-441 DC, 28 déc. 2000, préc.*

39. *Cons. const., déc., n° 87-232 DC, 7 janv. 1988 ; Rec. Cons. const. 1988, p. 17.*

40. *Cons. const., déc., n° 79-107 DC, 12 juill. 1979.*

41. *Cons. const., déc., n° 93-320 DC, 21 juin 1993.*

42. *Cons. const., déc., n° 2000-441 DC, 28 déc. 2000, préc.*

43. *Cons. const., déc., n° 81-136 DC, 31 déc. 1981 ; JO 31 déc. 1981 et 1<sup>er</sup> janv. 1982 ; Dr. fisc. 1982, n° 2-3, comm. 90.*

pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs »<sup>50</sup>.

Le législateur peut ainsi chercher à faire de la matière fiscale un outil de politique économique destiné à inciter des comportements ou, au contraire, à en pénaliser d'autres<sup>51</sup>, la protection de l'environnement constituant, à ce titre, un champ d'intervention privilégié de la fiscalité « incitative ».

S'agissant du projet d'instauration d'une contribution carbone dans le cadre de la loi de finances pour 2010, le Conseil constitutionnel a, dans un premier temps, déterminé, au vu des travaux parlementaires, l'objectif d'intérêt général poursuivi par le législateur – « mettre en place des instruments permettant de réduire significativement les émissions de gaz à effet de serre afin de lutter contre le réchauffement de la planète »<sup>52</sup> – et, dans un second temps, étudié l'adéquation de la mesure votée avec cet objectif.

Les motifs d'intérêt général étant assez largement admis par le Conseil constitutionnel, le contrôle qu'il exerce porte principalement sur la cohérence entre la mesure fiscale et les objectifs qu'elle a pour objet d'atteindre au regard de l'objectif d'intérêt général invoqué par le législateur.

### 3) Une différence de traitement en rapport avec l'objet de la loi

**14** - La plupart des censures fondées sur le non-respect du principe d'égalité résulte du constat d'une absence de cohérence entre, d'une part, le dispositif fiscal proposé et, d'autre part, la différence de situation ou l'objectif d'intérêt général poursuivi par le législateur.

À cet égard, la jurisprudence du Conseil constitutionnel relative au contrôle de l'adéquation d'une mesure fiscale à l'objectif d'intérêt général qu'elle vise à atteindre est riche en exemples.

Ainsi, par une décision du 28 décembre 2000, le juge constitutionnel a censuré l'extension, en vue de lutter contre l'effet de serre, de la taxe générale sur les activités polluantes notamment à l'électricité au motif qu'« en raison de la nature des sources de production de l'électricité en France, la consommation d'électricité contribue très faiblement au rejet de gaz carbonique et permet, par substitution à celle des produits énergétiques fossiles, de lutter contre l'« effet de serre » ; dans ces conditions, [...] les différences de traitement qui résulteraient de l'application de la loi ne sont pas en rapport avec l'objectif que s'est assigné le législateur »<sup>53</sup>.

L'objectif affiché par le législateur étant la lutte contre l'effet de serre, la soumission de l'électricité à la taxe générale sur les activités polluantes ne pouvait être admise en raison de la faible contribution de l'électricité au rejet de gaz carbonique.

Dans le prolongement de la décision concernant la taxe générale sur les activités polluantes, le juge constitutionnel a récemment déclaré non conforme au principe d'égalité la contribution carbone dans le cadre de sa décision du 29 décembre 2009 relative à la loi de finances pour 2010<sup>54</sup>.

Inspirée également par l'objectif de « lutter contre le réchauffement de la planète », la contribution carbone a été censurée par le Conseil constitutionnel au motif que « 93 % des émissions de dioxyde de carbone d'origine industrielle, hors carburant, seront totalement exonérées de contribution carbone ; que les activités assujetties à la contribution carbone représenteront moins de la moitié de la totalité des émissions de gaz à effet de serre ; que la contribution

carbone portera essentiellement sur les carburants et les produits de chauffage qui ne sont que l'une des sources d'émission de dioxyde de carbone ; que, par leur importance, les régimes d'exemption totale institués par l'article 7 de la loi déferée sont contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et créent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».

Toutefois, le Conseil constitutionnel reconnaît au législateur la faculté de prévoir « des réductions de taux de contribution carbone ou des tarifications spécifiques [...] peuvent être justifiées par la poursuite d'un intérêt général, tel que la sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence internationale » ainsi que des exonérations totales « si les secteurs économiques dont il s'agit sont spécifiquement mis à contribution par un dispositif particulier ».

Or, il semble que la décision de non-conformité résulte, d'une part, de l'exonération totale dont bénéficient les entreprises soumises au système des quotas d'émission de gaz à effet de serre, alors que les quotas sont alloués gratuitement aux entreprises jusqu'en 2013 et que le droit communautaire ne s'oppose pas à une imposition spécifique « aux fins de protection de l'environnement »<sup>55</sup> de ces entreprises, et, d'autre part, des exonérations prévues par le dispositif, qui sont d'une ampleur telle que le dispositif s'avère être contraire aux objectifs assignés.

Dès lors, il semble que le Conseil constitutionnel procède, s'agissant d'exonérations totales ou partielles, à un double examen : un examen ponctuel de la justification de chaque exonération au regard des objectifs d'intérêt général ou d'un autre système de taxation, et un examen global de l'impact de l'ensemble des exonérations au vu de l'objectif d'intérêt général assigné au dispositif, ce dernier examen apparaissant comme une limite à la faculté d'instituer des exonérations, qui seraient cependant individuellement justifiées.

En outre, dans une décision du 28 décembre 1993<sup>56</sup>, a été censurée une disposition fiscale visant à instaurer un abattement de 50 % sur la valeur de biens professionnels transmis entre vifs à titre gratuit et, sous certaines conditions, en cas de transmission suivant un décès, une telle mesure étant destinée à « favoriser la transmission des entreprises en contribuant à assurer la pérennité des petites et moyennes entreprises ».

Le juge constitutionnel a considéré qu'« en instituant un abattement de 50 % sur la valeur de biens professionnels transmis entre vifs à titre gratuit à un ou plusieurs donataires, à la seule condition que ceux-ci conservent ces biens pendant une période de cinq années, sans exiger qu'ils exercent de fonction dirigeante au sein de l'entreprise et en étendant le bénéfice de cette mesure aux transmissions par décès accidentel d'une personne âgée de moins de soixante-cinq ans, la loi a établi vis-à-vis des autres donataires et héritiers des différences de situation qui ne sont pas en relation directe avec l'objectif d'intérêt général ci-dessus rappelé ; que dans ces conditions et eu égard à l'importance de l'avantage consenti, son bénéfice est de nature à entraîner une rupture caractérisée de l'égalité entre les contribuables pour l'application du régime fiscal des droits de donation et de succession ».

Il convient de noter que, même si le considérant de principe de cette décision fait référence aux « critères objectifs et rationnels » auxquels le législateur doit se conformer, le Conseil constitutionnel vérifie, en pratique, que la mesure fiscale est justifiée au regard de l'objectif d'intérêt général recherché par le législateur.

Cette juxtaposition de deux critères dans une même décision conduit, comme expliqué ci-avant, à relativiser la distinction qui pourrait être envisagée entre eux, bien que le débat relatif à l'articula-

50. *Cons. const., déc., n° 2003-488 DC, 29 déc. 2003 : Rec. Cons. const. 2003, p. 480.*

51. *L. Vallée, Droit fiscal constitutionnel : principe d'égalité et compétence du législateur, préc.*

52. *Cons. const., déc., n° 2009-599 DC, 29 déc. 2009, préc., § 81 et 82. – V. A. Barilari, La contribution carbone et le Conseil constitutionnel : une censure annoncée ? : JCP G 2010, n° 3, 61.*

53. *Cons. const., déc., n° 2000-441 DC, 28 déc. 2000, préc.*

54. *Cons. const., déc., n° 2009-599 DC, 29 déc. 2009, préc.*

55. *Commentaire sous Cons. const., déc., n° 2009-599 DC, 29 déc. 2009, préc. : Cah. Cons. const. n° 28, p. 27 et s.*

56. *Cons. const., déc., n° 95-369 DC, 31 déc. 1995 : Dr. fisc. 1996, n° 1-2, comm. 3.*

tion entre ces deux critères ne semble pas encore définitivement tranché.

En outre, le juge constitutionnel a eu à connaître à plusieurs reprises de l'instauration d'une taxe destinée à contribuer à l'élimination des déchets résultant des imprimés publicitaires.

À cet égard, dans une décision du 27 décembre 2002, le Conseil constitutionnel a considéré qu'« il est loisible au législateur, dans le but d'intérêt général qui s'attache à la protection de l'environnement, de faire prendre en charge par les personnes mettant des imprimés à la disposition du public le coût de collecte et de recyclage desdits imprimés ; que, toutefois, en prévoyant, comme il l'a fait en l'espèce, d'exclure du champ d'application de l'article 88 un grand nombre d'imprimés susceptibles d'accroître le volume des déchets, le législateur a institué une différence de traitement sans rapport direct avec l'objectif qu'il s'était assigné »<sup>57</sup>.

Le dispositif fiscal a ainsi été censuré en raison de l'incohérence entre son champ d'application et l'objectif d'intérêt général justifiant cette mesure (*i.e.* favoriser l'élimination des déchets issus des imprimés publicitaires).

À la suite de cette première censure, le législateur a proposé, dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2003, un autre dispositif devant tenir compte des critiques formulées par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 27 décembre 2002.

Cependant, le juge constitutionnel a également prononcé la censure du nouveau dispositif au motif qu'« en soumettant à ce dispositif les imprimés gratuits et non demandés distribués dans les boîtes aux lettres de façon non nominative, tout en exemptant les mêmes imprimés lorsqu'ils font l'objet d'une distribution nominative, le législateur a instauré une différence de traitement injustifiée au regard de l'objectif poursuivi »<sup>58</sup>.

En effet, dès lors que le législateur souhaitait, en instituant cette contribution, favoriser l'élimination des déchets correspondant aux imprimés publicitaires, il ne pouvait, sans porter une atteinte non justifiée au principe d'égalité, imposer les imprimés non nominatifs et exonérer les imprimés nominatifs.

Il convient, enfin, de remarquer que le Conseil constitutionnel tend à valider plus facilement les atteintes au principe d'égalité dès lors qu'elles répondent à un objectif de lutte contre la fraude fiscale, c'est-à-dire, de manière plus générale, au principe de nécessité de l'impôt issu de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 »<sup>59</sup>.

Ainsi, le Conseil constitutionnel a, dans une décision du 29 décembre 1983, considéré comme conforme au principe d'égalité une disposition interdisant aux particuliers ayant leur domicile fiscal en France de procéder à des règlements en espèces au-delà d'un certain montant, mais autorisant, sous certaines conditions, un tel mode de règlement pour les particuliers fiscalement non domiciliés en France.

Il résulte des termes de la décision du juge constitutionnel du 29 décembre 1983 précitée que « les dispositions critiquées ont pour objet de lutter contre la fraude fiscale ; qu'il n'est pas arbitraire d'établir, à cet égard, une distinction entre des personnes qui sont soumises à des régimes fiscaux ne comportant pas des modes de déclarations et de contrôle semblables ; que le régime fiscal applicable aux personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France diffère notamment sur ces

points de celui applicable aux personnes ayant leur domicile fiscal en France »<sup>60</sup>.

Comme expliqué ci-avant, le Conseil constitutionnel a institué, en plus du contrôle fondé sur le critère des différences de situation et de l'intérêt général, un autre contrôle d'égalité fondé sur la base des « critères objectifs et rationnels ».

Il convient toutefois de préciser que l'instauration de différences de traitement en présence d'une différence de situation ne constitue qu'une faculté reconnue au législateur, le juge constitutionnel considérant que « si, en règle générale, le principe d'égalité impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes »<sup>61</sup>.

b) Le contrôle d'égalité fondé sur les « critères objectifs et rationnels »

15 - Dans le cadre de son contrôle de l'égalité fiscale, le Conseil constitutionnel veille à ce que les dispositifs fiscaux adoptés par le législateur répondent à des « critères objectifs et rationnels en fonction des buts que [le législateur] se propose ».

Il a été avancé par la doctrine que l'émergence des « critères objectifs et rationnels » a « d'abord conforté le contrôle de cohérence interne des dispositifs fiscaux [*i.e.* au regard des buts financiers], mais favorisé aussi le développement d'un contrôle de cohérence externe, lié à l'identification, par le juge constitutionnel, de buts particuliers poursuivis par le législateur fiscal, en sus du but financier généralement inhérent à l'impôt ».

Dans ce cadre, le recours aux « critères objectifs et rationnels » permet au juge constitutionnel de procéder à un contrôle restreint ou minimal qui consiste à s'assurer que le législateur n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation.

Comme l'indiquent les Cahiers du Conseil constitutionnel commentant la décision du 3 mars 2009 relative à la loi instituant un prélèvement sur les opérateurs de télécommunication destiné à compenser les pertes de recettes de l'audiovisuel public<sup>62</sup>, le caractère restreint de ce contrôle apparaît plus particulièrement s'agissant des impositions n'ayant qu'une dimension financière, dans la mesure où le contrôle du juge constitutionnel ne porte que sur deux éléments : (i) la cohérence de « la définition des personnes assujetties à la nouvelle taxe », qui consiste à s'assurer de l'existence de « caractéristiques propres les distinguant des autres personnes » et (ii) le caractère objectif et rationnel des critères retenus par le législateur « au regard de l'objectif qu'il poursuit, qui peut être un objectif purement budgétaire ».

Ainsi, après s'être assuré que la catégorie de contribuables visés par la taxe est définie de manière cohérente et rationnelle, le Conseil constitutionnel s'attache à vérifier que la charge fiscale ainsi créée est conforme aux facultés contributives des contribuables désignés, cet aspect du contrôle touchant, dès lors, au contrôle de l'égalité devant les charges publiques.

Par ailleurs, le Conseil constitutionnel pratique, sur le fondement des « critères objectifs et rationnels », un **contrôle de cohérence externe** (*i.e.* la cohérence entre le dispositif fiscal litigieux et les motifs autres que budgétaires justifiant, selon le législateur, l'adoption dudit dispositif).

Ce contrôle dit de cohérence externe n'a conduit le Conseil constitutionnel à prononcer la censure qu'à deux reprises s'agissant, dans

57. *Cons. const., déc., n° 2002-464 DC, 27 déc. 2002, préc.*

58. *Cons. const., déc., n° 2003-488 DC, 29 déc. 2003, préc.*

59. L. Philip, *Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale : Dr. fisc. 1990, n° 12, p. 464 et 467.*

60. *Cons. const., déc., n° 83-164 DC, 29 déc. 1983, préc.*

61. *Cons. const., déc., n° 2007-558 DC, 13 déc. 2007.* – V. également, *JCP S 2008, 1050 et 1060.*

62. *Commentaire sous Cons. const., déc., n° 2009-576 et n° 2009-577 DC, 3 déc. 2009, préc. : Cah. Cons. const. n° 26.* – Sur ce point également, L. Vallée, *Droit fiscal constitutionnel : principe d'égalité et compétence du législateur, préc.*

une décision du 28 décembre 1995<sup>63</sup> précitée, d'une mesure prévoyant un abattement de 50 % sur la valeur des biens professionnels transmis par donation ou à la suite d'un décès et, dans une décision du 18 décembre 1998<sup>64</sup>, d'un dispositif visant à sanctionner financièrement l'ensemble des médecins conventionnés en cas de dépassement de l'objectif des dépenses.

En effet, le Conseil a considéré dans sa décision du 18 décembre 1998 qu'« en mettant à la charge de tous les médecins conventionnés, généralistes et spécialistes, une contribution assise sur leurs revenus professionnels, et ce, quel qu'ait été leur comportement individuel en matière d'honoraires et de prescription pendant l'année au cours de laquelle le dépassement a été constaté, le législateur n'a pas fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi ».

Il semble toutefois que, pour les décisions de censure, le Conseil constitutionnel ait en pratique recours aux critères traditionnels du contrôle de l'égalité fiscale tenant aux différences de situation et de l'intérêt général.

## 2° Le principe d'égalité devant les charges publiques

**16 -** Le principe d'égalité en matière fiscale impose non seulement que l'impôt soit réparti également entre les contribuables mais aussi que cette répartition tienne compte des facultés contributives des contribuables.

En effet, il est rappelé qu'aux termes de l'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 leurs facultés ».

Dès lors, le Conseil constitutionnel veille à ce que le législateur, dans la répartition de l'imposition en fonction des facultés contributives, ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

À cet égard, le juge constitutionnel estime que « conformément à l'article 34 de la Constitution, **il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;** que, par ailleurs, le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux »<sup>65</sup>.

Par conséquent, le contrôle constitutionnel de l'égalité devant les charges publiques amène le Conseil à déterminer les facultés contributives du contribuable et ensuite à apprécier l'adéquation entre l'imposition et ces facultés contributives en vue de censurer toute rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, la jurisprudence du Conseil soulevant, sur ce point, la question de la valeur du principe de progressivité de l'impôt.

### a) L'appréciation des facultés contributives

**17 -** La nature du contrôle exercé par le Conseil constitutionnel nécessite de déterminer les facultés contributives du contribuable visé par l'imposition litigieuse, afin ensuite de conclure sur l'existence

ou non d'une atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques.

Dans une décision du 30 décembre 1981 concernant l'impôt sur les grandes fortunes (IGF), le juge constitutionnel s'est prononcé sur l'inclusion dans l'assiette du patrimoine taxable de l'usufruitier des « biens ou droits grevés d'un usufruit, d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage accordé à titre personnel [...] pour leur valeur en pleine propriété »<sup>66</sup>.

Il s'agissait de savoir si l'usufruitier pouvait, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, être imposé au titre de droits (*i.e.* la nue-propriété des biens dont il détient l'usufruit) dont il n'est pas titulaire.

Or, il résulte de la décision du 30 décembre 1981 précitée que « l'impôt sur les grandes fortunes a pour objet [...] de frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et qui résulte des revenus en espèce ou en nature procurés par ces biens ; qu'une telle capacité contributive se trouve entre les mains non du nu-propriétaire mais de ceux qui bénéficient des revenus ou avantages afférents aux biens dont la propriété est démembrée ; que, dans ces conditions, et compte tenu des exceptions énumérées par le législateur, celui-ci a pu mettre, en règle générale, à la charge de l'usufruitier ou du titulaire des droits d'usage ou d'habitation, l'impôt sur les grandes fortunes sans contrevenir au principe de répartition de l'impôt selon la faculté contributive des citoyens comme le veut l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ».

Le Conseil constitutionnel valide la disposition litigieuse au motif, d'une part, que l'IGF vise les revenus générés par la détention d'un patrimoine et, d'autre part, qu'au regard des règles applicables en matière de démembrement, les revenus d'un bien démembré sont perçus principalement par l'usufruitier et non par le nu-propriétaire.

En revanche, a été censurée une disposition insérée par le législateur dans la loi de finances pour 1999 ayant pour objet d'imposer au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) un bien démembré pour sa valeur en pleine propriété entre les mains de l'auteur du démembrement, quelle que soit sa qualité (nu-propriétaire ou usufruitier).

Le Conseil rappelle, dans un premier temps, que « l'impôt de solidarité sur la fortune a pour objet de frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et qui résulte des revenus en espèce ou en nature procurés par ces biens ; qu'en effet, en raison de son taux et de son caractère annuel, l'impôt de solidarité sur la fortune est appelé normalement à être acquitté sur les revenus des biens imposables ».

Le Conseil déduit, dans un second temps, de ces principes que « le législateur a méconnu la règle ainsi rappelée en prévoyant que l'impôt de solidarité sur la fortune pourrait, dans le cas mentionné au premier alinéa du nouvel article 885 G *bis*, être assis sur un bien dont le contribuable nu-propriétaire ne tirerait aucun revenu, alors que serait prise en compte dans le calcul de l'impôt la valeur en pleine propriété dudit bien ».

Compte tenu de l'objet de l'ISF, qui est de frapper la faculté contributive conférée par la détention d'un patrimoine, et de l'absence de perception de revenus par le nu-propriétaire de biens démembrés, le législateur ne pouvait imposer au titre de l'ISF les biens démembrés entre les mains du nu-propriétaire.

En outre, à l'occasion de l'examen de la loi n° 2000-1257 du 23 décembre 2000 de financement de la sécurité sociale pour 2001, le juge constitutionnel a eu à connaître d'une disposition législative visant à réduire la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus d'activité « lorsque le total de ces revenus est inférieur à un pla-

63. *Cons. const., déc., n° 95-369 DC, 28 déc. 1995, préc.*

64. *Cons. const., déc., n° 98-404 DC, 18 déc. 1998 : Rec. Cons. const. 1998, p. 315 ; AJDA 1999, p. 22, note J.-E. Schoettl ; RFD const. 1999, p. 123 ; GDCC n° 50 ; JCP G 1999, I, 117, chron. X. Prétot ; JCP 1999, II, 10046, note Guiheux ; RFD adm. 1999, p. 89, note Mathieu ; D. 2000, somm. p. 63, obs. Mélin-Soucrani ; RJF 1999, n° 348 ; AJDA 1999, p. 22, note Schoettl ; LPA août 1999, n° 152, note Mathieu et Aivazzadeh.*

65. *Cons. const., déc., n° 2000-442 DC, 28 déc. 2000, préc.*

66. *Cons. const., déc., n° 81-133 DC, 30 déc. 1981, préc.*

fond fixé à 169 fois le taux horaire du salaire minimum de croissance majoré de 40 % »<sup>67</sup>.

Or, cette disposition a été censurée par le Conseil constitutionnel dans la mesure où « la disposition contestée ne tient compte ni des revenus du contribuable autres que ceux tirés d'une activité, ni des revenus des autres membres du foyer, ni des personnes à charge au sein de celui-ci ; que le choix ainsi effectué par le législateur de ne pas prendre en considération l'ensemble des facultés contributives créées, entre les contribuables concernés, une disparité manifeste contraire à l'article 13 de la Déclaration de 1789 ».

Le Conseil constitutionnel, après avoir vérifié que le législateur a correctement pris en compte les facultés contributives des contribuables concernés par l'imposition litigieuse, contrôle l'adéquation entre les facultés contributives et la charge fiscale prévue par le législateur.

#### b) Le contrôle de l'adéquation entre les facultés contributives et l'imposition

18 - En vue d'assurer le respect du principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel censure toute disposition ne tenant pas compte des facultés contributives du contribuable et, corrélativement, encourage le législateur à adopter toute mesure renforçant la prise en compte de ces facultés contributives.

Ainsi, dans une décision du 28 décembre 2000, le juge constitutionnel a validé la suppression d'un abattement sur le montant des revenus de capitaux mobiliers, étant précisé que cet abattement visait à « encourager l'acquisition de valeurs mobilières par de nouveaux épargnants ».

Il a été jugé par le Conseil constitutionnel qu'« il était loisible [au législateur], au regard de cet objectif, de supprimer cet avantage fiscal pour les contribuables dont le revenu net imposable excède le montant mentionné à la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu ; que, loin de méconnaître l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, une telle limitation du champ d'application des abattements en cause permet de mieux prendre en compte les facultés contributives des redevables concernés ».

Par ailleurs, le juge constitutionnel veille, sur le fondement du principe de l'égalité devant les charges publiques, à ce que l'impôt ne présente pas un caractère confiscatoire, cette exigence ayant été formulée par le Conseil constitutionnel notamment dans le cadre de la jurisprudence concernant le « bouclier fiscal ».

En effet, le juge des lois a, lors de l'examen de la loi de finances pour 2006 qui a institué le mécanisme du « bouclier fiscal », indiqué que « cette exigence [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 ; [...] dès lors, dans son principe, l'article contesté, loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tend à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »<sup>68</sup>.

L'interdiction du caractère confiscatoire de l'impôt, rappelée ensuite dans la décision du 16 août 2007<sup>69</sup> concernant la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat qui a modifié le « bouclier fiscal », avait déjà été mentionnée par le Conseil constitutionnel en validant des dispositions au motif qu'elles ne présentaient pas de caractère confiscatoire<sup>70</sup> : « l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un ca-

ractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ».

En outre, le contrôle de l'adéquation de l'imposition aux facultés contributives pose la question de la reconnaissance d'une valeur constitutionnelle au principe de progressivité de l'impôt sur le revenu.

Ce principe a été reconnu par le Conseil constitutionnel à l'occasion de décisions relatives à la CSG, qui, bien que comportant une assiette proche de celle de l'impôt sur le revenu, présente un taux proportionnel et non progressif.

À cet égard, le Conseil constitutionnel a, dans une décision du 28 décembre 1990, jugé qu'« il est destiné [...] à l'allègement à due concurrence des prélèvements affectés à la sécurité sociale ; que ces prélèvements se caractérisent par une prépondérance de cotisations qui ne sont ni assises sur l'ensemble des revenus ni soumises à une règle de progressivité ; qu'en outre, à la différence des cotisations sociales, les contributions nouvelles ne seront pas déductibles de l'impôt sur le revenu, dont les taux sont progressifs ; [...] dans ces conditions, que le choix par le législateur d'un taux unique applicable aux contributions sociales qu'il institue ne peut être regardé comme contraire à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen »<sup>71</sup>.

Par conséquent, l'instauration de la CSG ne porte pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques dans la mesure où celle-ci a pour objet de remplacer des prélèvements soumis à un taux proportionnel et où elle n'est pas déductible du revenu imposable au titre de l'impôt sur le revenu.

Cependant, alors que cette décision relative à l'instauration de la CSG laissait en suspens la question d'une véritable reconnaissance du principe de progressivité de l'impôt sur le revenu, le juge constitutionnel a apporté une réponse claire à cette question dans la décision du 21 juin 1993, concernant une disposition instituant une déductibilité partielle de la CSG de l'impôt sur le revenu.

Le juge constitutionnel a considéré que « le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que le législateur, dans l'exercice des compétences qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, rende déductible un impôt de l'assiette d'un autre impôt, dès lors qu'en allégeant ainsi la charge pesant sur les contribuables, il n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité entre ceux-ci ; qu'en l'espèce, la déduction opérée par la loi, qui est au demeurant partielle et limitée dans son montant par un mécanisme de plafonnement, ne remet pas en cause le caractère progressif du montant de l'imposition globale du revenu des personnes physiques ; qu'elle ne saurait, par suite, être regardée comme contraire à l'article 13 de la Déclaration de 1789 »<sup>72</sup>.

La reconnaissance constitutionnelle du principe de progressivité de l'impôt sur le revenu a été confirmée dans le cadre d'une décision du 20 mars 1997 relative à un dispositif prévoyant la déductibilité, au titre de l'impôt sur le revenu, des versements des salariés aux plans d'épargne retraite.

Il a, à cette occasion, été jugé par le Conseil constitutionnel que « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux ; que celui-ci a entendu favoriser pour les salariés qui le souhaitent, la constitution d'une épargne en vue de la retraite propre à compléter les pensions servies par les régimes obligatoires de sécurité sociale et de nature à renforcer les fonds propres des entreprises ; que les versements des salariés ainsi exonérés sont li-

67. Cons. const., déc., n° 2000-437 DC, 19 déc. 2000 : Dr. fisc. 2001, n° 1-2, comm. 3 ; RF fin. publ. 2001, p. 276.

68. Cons. const., déc., n° 2005-530 DC, 29 déc. 2005, préc.

69. Cons. const., déc., n° 2007-555 DC, 16 août 2007, préc.

70. Cons. const., déc., n° 2000-437 DC, 19 déc. 2000, préc. - Cons. const., déc., n° 2000-441 DC, 28 déc. 2000, préc.

71. Cons. const., déc., n° 90-285 DC, 28 déc. 1990, préc.

72. Cons. const., déc., n° 93-320 DC, 21 juin 1993 : Rec. Cons. const. p. 146 ; Dr. soc. 1993, p. 787, note X. Prétot ; LPA janv. 1994, p. 16, note B. Mathieu ; RFD const. 1993, p. 576, obs. L. Philip ; RJF 11/1993, n° 1446 ; RJS 7/1993, n° 805.

mités en vertu de l'article premier de la loi et que les sommes dont bénéficieront en retour ceux-ci ou leurs ayants droit seront elles-mêmes assujetties à l'impôt sur le revenu ; que dès lors l'avantage fiscal en cause n'est pas de nature à porter atteinte au principe de progressivité de l'impôt ».

Toute fois, comme le constate la doctrine<sup>73</sup>, on assiste à un mouvement de remise en cause ou, à tout le moins, d'encadrement du principe de progressivité de l'impôt et, plus particulièrement de l'impôt sur le revenu, ce mouvement ayant connu un premier aboutissement avec l'instauration du bouclier fiscal.

En effet, le Conseil constitutionnel n'a pas estimé que le principe de progressivité de l'impôt précédemment reconnu s'opposait à la création du bouclier fiscal, mécanisme dont l'objet est de faire échec, dans une certaine mesure, aux conséquences de la progressivité, principalement en faveur des contribuables disposant des revenus les plus élevés.

Dès lors, on comprend que le Conseil constitutionnel ait entendu privilégier l'interdiction de tout caractère confiscatoire d'une imposition au détriment du principe de progressivité de l'impôt sur le revenu, qui se trouve de fait limité.

### C. - Les modalités de mise en œuvre de l'exigence de sécurité juridique

19 - Même si le Conseil constitutionnel ne reconnaît pas à la sécurité juridique la valeur d'un principe constitutionnel, il n'en reste pas moins que le juge constitutionnel veille de fait au respect de la sécurité juridique à un double titre : la rétroactivité de la loi et la qualité de la loi.

En effet, le Conseil a, d'une part, défini les conditions et limites de la rétroactivité fiscale et, d'autre part, consacré le principe de clarté de la loi ainsi que l'objectif à valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi.

#### 1° L'encadrement de la rétroactivité fiscale par le Conseil constitutionnel

20 - La question de la rétroactivité de la loi fiscale, qui s'inscrit plus largement dans le cadre de celle de la sécurité juridique, se trouve au cœur des réflexions doctrinales et de plusieurs rapports dont récemment les rapports rédigés par Bruno Gibert<sup>74</sup> et par le groupe de travail présidé par Olivier Fouquet<sup>75</sup>, la France jouissant d'une mauvaise réputation s'agissant de la question de la rétroactivité fiscale.

Il est légitime que les opérateurs économiques soient raisonnablement en mesure de déterminer à l'avance le traitement fiscal applicable à une opération donnée, qui constitue un des éléments de son équilibre économique.

En effet, la remise en cause rétroactive du cadre fiscal applicable est susceptible de bouleverser l'équilibre économique d'une opération, cette seule éventualité constituant un sérieux handicap à l'attractivité économique du territoire français.

Par suite, plusieurs propositions de loi constitutionnelle ou organique, qui n'ont cependant pas été suivies d'effet, ont été déposées par des parlementaires tendant à interdire ou encadrer le recours à la rétroactivité fiscale<sup>76</sup>.

Toutefois, la rétroactivité, qui est susceptible de prendre plusieurs formes, fait déjà l'objet d'un encadrement issu de la jurisprudence du Conseil constitutionnel<sup>77</sup>, qui a eu l'occasion de définir progressivement les conditions dans lesquelles le législateur peut recourir à une disposition fiscale rétroactive, sans pour autant reconnaître l'existence d'un principe de non-rétroactivité en matière fiscale.

#### a) Les différentes formes de la rétroactivité fiscale

21 - Pour reprendre la classification retenue par le rapport Gibert précité, trois types de rétroactivité peuvent être identifiés : la rétroactivité juridique, la rétrospectivité de la loi de finances et la rétroactivité économique.

Se rattachent à la première catégorie tenant à la rétroactivité juridique, d'une part, les lois de validation, qui ont pour objet de valider de manière rétroactive une disposition remise en cause (ou susceptible d'être remise en cause) par le juge et, d'autre part, les lois interprétatives, qui visent à clarifier le sens d'une disposition déjà en vigueur et présentement, de fait, au même titre qu'une décision judiciaire, un caractère rétroactif.

En outre, les dispositions des lois de finances applicables à certains impôts (impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés) présentent juridiquement un effet rétrospectif et non rétroactif, dans la mesure où ces dispositions s'appliquent à des impositions dont le fait générateur (*i.e.* le 31 décembre de l'année concernée) intervient postérieurement à la publication de la loi de finances. Toutefois, elles concernent des événements intervenus au cours de l'année écoulée, alors que les termes de la loi de finances ne pouvaient, par hypothèse, pas encore être connus. La doctrine a également qualifié cette caractéristique d'application des lois de finances de « petite rétroactivité ».

La rétroactivité peut également être qualifiée d'économique dans l'hypothèse où la loi, même si elle ne dispose pas pour le passé mais seulement pour l'avenir, est susceptible de modifier le traitement fiscal d'opérations en cours.

À titre d'exemple, on peut citer la disposition de la loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983 de finances pour 1984 ayant ramené de vingt-cinq ans à quinze ans la durée d'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les immeubles construits avant 1973.

Face à un législateur qui recourt fréquemment en matière fiscale à la rétroactivité dans les diverses formes qu'elle peut revêtir, le juge constitutionnel a défini, au fil de sa jurisprudence, les conditions permettant de valider une disposition rétroactive.

#### b) Les conditions de la rétroactivité fiscale posées par le Conseil constitutionnel

22 - Le « bloc de constitutionnalité » ne comporte aucun principe général s'opposant à l'adoption de dispositions législatives fiscales rétroactives, un principe constitutionnel de non-rétroactivité n'existant, en application de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière pénale.

Il est, en effet, rappelé qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration de 1789 : « 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 ».

Pour autant, en raison des conséquences négatives que des dispositions fiscales rétroactives peuvent entraîner, le Conseil constitutionnel subordonne la conformité à la Constitution de telles dispositions au respect de plusieurs conditions, qui ont été progressivement élaborées par ses décisions successives.

Ainsi, en matière fiscale, le principe de non-rétroactivité a acquis ses lettres de noblesse car même s'il n'est pas reconnu comme un

73. M. Tirard, *Pour une autre approche du principe de progressivité de l'impôt : à propos de la loi TEPA* : Dr. fisc. 2009, n° 47, étude 545.

74. B. Gibert, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire* : Rapport au ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, sept. 2004.

75. O. Fouquet, J. Burguburu, D. Lubek et S. Guillemain, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche. Rapport au ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* (juin 2008) : Dr. fisc. 2008, n° 27, étude 403, n° 74.

76. V. par ex., Proposition de loi AN n° 2252, 15 mars 2000.

77. J. Tuot, *Moins de laine ou moins de moutons ? À propos du colloque tenu au Sénat le 10 novembre 1995 sur « les lois fiscales face au principe de sécurité juridique »* : Dr. fisc. 1996, n° 3, p. 107 à 111.

principe constitutionnel, le Conseil constitutionnel vérifie avec beaucoup d'attention les atteintes qui pourraient lui être portées par le législateur.

Dans le dernier état de sa jurisprudence, quand lui est soumise une disposition rétroactive, le Conseil considère que « 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, si, dans les autres matières, le législateur a la faculté d'adopter des dispositions 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 »<sup>78</sup>.

Par conséquent, une loi fiscale ne peut revêtir un caractère rétroactif que dans la mesure où plusieurs conditions sont remplies tenant à l'existence d'un motif d'intérêt général, au respect par la loi des exigences constitutionnelles, à l'interdiction des sanctions fiscales rétroactives plus sévères, au respect de la séparation des pouvoirs et de l'autorité de la chose jugée et au respect des instances en cours.

#### 1) Un motif d'intérêt général suffisant

**23 - La jurisprudence du Conseil constitutionnel, dans son état antérieur à 1998, prévoyait qu'une disposition fiscale devait, pour que sa rétroactivité soit admise, être fondée sur un motif d'intérêt général**<sup>79</sup>.

Toutefois, dans le cadre du développement de sa jurisprudence mettant en œuvre un contrôle de proportionnalité, le juge constitutionnel a précisé, notamment dans sa décision du 18 décembre 1998 précitée, que le motif d'intérêt général invoqué par le législateur pour justifier la disposition fiscale litigieuse devait être suffisant pour fonder le caractère rétroactif de cette disposition.

**24 - Un simple intérêt financier est en principe insuffisant.** – À cet égard, il ressort de la décision du 28 décembre 1995<sup>80</sup> portant sur une disposition législative validant des titres de perception émis en vertu d'un arrêté ministériel annulé par le Conseil d'État, qu'un simple intérêt financier n'est pas suffisant pour justifier la rétroactivité.

Le juge constitutionnel a, en effet, considéré que « si le législateur a la faculté d'user de son pouvoir de prendre des dispositions rétroactives afin de valider à la suite de l'intervention d'une décision passée en force de chose jugée et dans le respect de cette dernière des actes administratifs, il ne peut le faire qu'en considération de motifs d'intérêt général ; qu'eu égard aux sommes concernées et aux conditions générales de l'équilibre financier du budget annexe de l'aviation civile qui n'étaient pas susceptibles d'être affectées en l'espèce, la seule considération d'un intérêt financier lié à l'absence de remise en cause des titres de perception concernés ne constituait pas un motif d'intérêt général autorisant le législateur à faire obstacle aux effets d'une décision de justice déjà intervenue et le cas échéant d'autres à intervenir ».

De même, en application du contrôle de proportionnalité visant à apprécier l'adéquation entre le motif d'intérêt général invoqué et les conséquences de la mesure rétroactive, le juge constitutionnel a estimé, dans la décision du 18 décembre 1998<sup>81</sup> précitée, s'agissant d'une disposition tendant à modifier les modalités de détermination de l'assiette d'une imposition sur le point d'être déclarées non conformes au droit communautaire<sup>82</sup>, que « le souci de prévenir les

conséquences financières d'une décision de justice censurant le mode de calcul de l'assiette de la contribution en cause ne constituait pas un motif d'intérêt général suffisant pour modifier rétroactivement l'assiette, le taux et les modalités de versement d'une imposition, alors que celle-ci avait un caractère exceptionnel, qu'elle a été recouvrée depuis deux ans et qu'il est loisible au législateur de prendre des mesures non rétroactives de nature à remédier aux dites conséquences ».

Toutefois, le Conseil constitutionnel n'est susceptible, dans le cadre du contrôle des lois fiscales rétroactives, de tenir compte des motivations financières du législateur que dans la mesure où la disposition contestée vise à prévenir une atteinte à l'équilibre financier du budget.

Ainsi, en matière de finances sociales, le Conseil a, dans une décision du 18 décembre 1997<sup>83</sup>, validé une disposition à caractère rétroactif au motif que « les décisions du Conseil d'État du 28 mars 1997, invoquées par les requérants, ont conduit le Gouvernement à revaloriser la base mensuelle de calcul des allocations familiales pour 1995 de 0,5 %, en sus de la revalorisation de 1,2 % découlant du décret n° 94-1231 du 30 décembre 1994 ; qu'à défaut de la disposition critiquée, cette revalorisation de la base relative à l'année 1995 aurait, par l'effet du report d'une année sur l'autre, accru le montant global des allocations familiales versées au cours des années 1996 et suivantes dans des proportions sensibles ; que la dépense supplémentaire qui en serait résultée est évaluée à plus de trois milliards de francs pour les années 1996 à 1998, venant aggraver à due concurrence le déficit de la branche famille du régime général ; qu'eu égard à l'exigence constitutionnelle qui s'attache à l'équilibre financier de la sécurité sociale et compte tenu des sommes en jeu, le législateur pouvait prendre la mesure de validation en cause ».

Sur ce point, il nous semble qu'à la lumière de la jurisprudence notamment de la CEDH, le Conseil constitutionnel ne pourra être que plus exigeant et plus strict dans le contrôle des motivations financières avancées par l'État pour fonder une disposition fiscale rétroactive.

En effet, la CEDH a, dans un arrêt du 28 octobre 1999<sup>84</sup>, jugé contraire à l'article 6, § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales une loi de validation, qui ne pouvait être justifiée que par le risque de pertes de recettes.

Sur ce point, il ressort de l'arrêt du 28 octobre 1999 de la CEDH que « la Cour estime que le risque financier dénoncé par le Gouvernement (paragraphe 53 ci-dessus), et expressément relevé par le Conseil constitutionnel pour motiver sa décision (paragraphe 26 ci-dessus), ne saurait permettre, en soi, que le législateur se substitue, tant aux parties à la convention collective, qu'aux juges pour régler le litige. Sur ce point, la Cour note que le Gouvernement avance la somme de trois cent cinquante millions de pertes financières pour les organismes de sécurité sociale concernés en cas de succès généralisé des recours (paragraphe 53 ci-dessus), sans fournir d'autres éléments de comparaison, notamment quant au coût total des neuf mille employés, quant aux particularités des dépenses de santé des organismes d'Alsace-Moselle, etc. ».

Il convient de noter que la disposition législative litigieuse – l'article 85 de la loi n° 94-43 du 18 janvier 1994 – avait été validée par le Conseil constitutionnel dans les termes suivants : « considérant que le législateur, en fixant avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> décembre 1983, le montant de la prime de "difficultés particulières" à 3,95 fois la valeur du point découlant de l'application d'accords salariaux du

78. *Cons. const., déc., n° 2001-453 DC, 18 déc. 2001 : Rec. Cons. const. 2001, p. 164.*

79. *Cons. const., n° 86-223 DC, 29 déc. 1986, préc.*

80. *Cons. const., déc., n° 95-369 DC, 31 déc. 1995, préc.*

81. *Cons. const., déc., n° 98-404 DC, 18 déc. 1998, préc.*

82. Il s'agissait d'une contribution exceptionnelle mise à la charge des entreprises assurant l'exploitation d'une ou plusieurs spécialités pharmaceutiques, au profit de la Caisse nationale d'assurance-maladie des travailleurs salariés.

83. *Cons. const. n° 97-393 DC, 18 déc. 1997, préc., § 19.*

84. *CEDH, gde ch., 28 oct. 1999, n° 24846/94 et n° 34165/96 à n° 34173/96, Zieliński et Pradal et Gonzalez et a/ France [GC] : Rec. CEDH 1999, VII ; RJF 1/2000, n° 140.*

8 février 1957, a entendu mettre fin à des divergences de jurisprudence et éviter par là même le développement de contestations dont l'aboutissement aurait pu entraîner des conséquences financières préjudiciables à l'équilibre des régimes sociaux en cause ; considérant qu'il a, d'une part, réservé expressément la situation des personnes à l'égard desquelles une décision de justice est devenue définitive ; que, d'autre part, rien dans le texte de la loi ne permet d'inférer que le législateur a dérogé au principe de non-rétroactivité des textes à caractère répressif ; qu'enfin il lui était loisible, sous réserve du respect des principes susvisés, d'user comme lui seul pouvait le faire en l'espèce, de son pouvoir de prendre des dispositions rétroactives afin de régler pour des raisons d'intérêt général les situations nées des divergences de jurisprudence ci-dessus évoquées ; que, dans ces conditions, les dispositions critiquées ne sont contraires à aucune règle non plus qu'à aucun principe de valeur constitutionnelle ».

La jurisprudence de la CEDH, sur le fondement de l'article 6, § 1 de la Convention, est comparable à celle relative à l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention concernant le droit au respect des biens.

Dans l'arrêt *Joubert c/ France* du 23 juillet 2009, la CEDH a écarté la possibilité de justifier une atteinte au droit au respect des biens en invoquant l'intérêt financier de l'État (i.e. le risque de pertes de recettes fiscales<sup>85</sup>).

Les termes de l'arrêt *Joubert* sont, à cet égard, éclairants sur la position de la CEDH : « En l'espèce, la Cour est appelée à se prononcer sur le point de savoir si le but poursuivi par l'article 122 de la loi de finances pour 1997 dépassait le simple intérêt financier de l'État. Elle rappelle qu'en principe ce seul intérêt financier ne permet pas de justifier l'intervention rétroactive d'une loi de validation (voir, mutatis mutandis, *Zielinski et Pradal et Gonzalez et autres c/ France* [GC], n° 24846/94 et 34165/96 à 34173/96, § 59, CEDH 1999-VII). 61. Le Gouvernement entend faire valoir que cette disposition visait à éviter un contentieux prévisible et abondant, mais reconnaît également la difficulté d'évaluer de manière précise l'étendue du risque potentiel. La Cour n'est pas convaincue par cet argument car elle doute de la prévisibilité et de l'ampleur du contentieux invoqué par le Gouvernement. En effet, l'augmentation du nombre de recours formés par les contribuables invoquée par le Gouvernement pour justifier du caractère rétroactif de la loi de finances pour 1997, restait purement hypothétique au moment de l'adoption de cette disposition. 62. Au demeurant, la Cour ne voit pas en quoi cette potentielle augmentation du nombre de recours se départirait de l'intérêt financier de l'État. Elle estime en effet que le but invoqué par le Gouvernement, à savoir la réduction des contentieux devant les juridictions administratives, visait en réalité à préserver le seul intérêt financier de l'État en diminuant le nombre de procédures fiscales annulées par les juridictions administratives. 63. La Cour constate également que le Gouvernement ne prétend pas que le montant des recettes dont l'État aurait pu être privé en raison du constat d'incompétence de ses agents par les juridictions administratives, à savoir environ 1,1 milliard de FRF, aurait une telle importance sur son budget que l'intérêt général s'en trouverait affecté »<sup>86</sup>.

Par conséquent, la CEDH considère que le seul intérêt financier ne permet pas de fonder une atteinte au droit au respect des biens, pour autant que l'atteinte potentiellement portée au budget de l'État ne soit pas telle que l'intérêt général en serait « affecté ».

La CEDH, dans l'arrêt *Joubert*, contrôle le nombre de recours susceptibles d'être introduits en liaison avec la loi rétroactive et a consi-

déré que leur augmentation était, au moment de l'intervention de la loi de validation, « purement hypothétique », ce dont il résulte que cet argument ne pouvait que se rattacher à un intérêt financier non suffisant pour justifier l'atteinte au droit au respect des biens.

En outre, le Conseil d'État, qui est également compétent pour connaître par voie d'exception des moyens tirés du non-respect par une loi d'un droit protégé par la Convention européenne des droits de l'homme, a eu à connaître de l'application du droit au respect des biens.

Ainsi, dans l'arrêt *Getecom* du 19 novembre 2008<sup>87</sup>, le Conseil d'État a écarté l'application du droit au respect des biens, faute pour le contribuable de pouvoir se prévaloir d'un bien au sens de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention.

Toutefois, dans ses conclusions sous l'arrêt *Getecom*, le commissaire du Gouvernement, Nathalie Escaut, estime également que l'intérêt financier de l'État ne peut en principe constituer une justification à l'atteinte au droit au respect des biens :

« s'agissant de la validation opérée par l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004, le critère que vous pourriez retenir ne serait pas sans incidence sur l'appréciation portée sur la conventionnalité de la validation législative opérée en l'espèce. En effet, il ressort des travaux préparatoires de cette loi que le législateur a entendu à la fois restaurer la sécurité juridique troublée par votre revirement de jurisprudence, supprimer un effet d'aubaine qui aurait méconnu le principe d'égalité entre les contribuables, prévenir des dysfonctionnements des services publics fiscaux et juridictionnels résultant de multiples réclamations et recours et éviter un coût budgétaire évalué à 1,5 milliard d'euros par an et 4 milliards pour le passé. On pourrait admettre que ces éléments additionnés correspondent à un motif d'intérêt général justifiant une atteinte aux biens : vous pouvez voir pour la prise en compte de tels motifs par exemple votre décision *Krempff*<sup>88</sup>. En revanche, il nous semble beaucoup plus difficile de dire que ces éléments suffisent à constituer un impérieux motif d'intérêt général ».

La jurisprudence de la CEDH sur l'intérêt financier comme justification d'une atteinte à un droit protégé par la Convention doit être rapprochée de celle de la CJUE relative aux atteintes aux libertés fondamentales issues du Traité CE.

Comme le note l'avocat général Jacobs dans ses conclusions sous l'arrêt *Commission c/ Danemark*, « il ressort d'une jurisprudence constante que la perte de recettes fiscales ne peut jamais constituer une justification d'une restriction à l'exercice d'une liberté fondamentale »<sup>89</sup>.

Ainsi, dans l'arrêt *Saint-Gobain* du 21 septembre 1999<sup>90</sup>, la CJCE a jugé qu'« il convient de relever que la réduction de recettes qui résulterait de l'impossibilité de compenser partiellement la réduction d'impôt consécutive à l'octroi aux sociétés étrangères ayant un établissement stable en Allemagne des divers avantages fiscaux en question ne figure pas parmi les raisons énoncées à l'article 56 du traité CE

85. CEDH, 5<sup>e</sup> sect., 23 juill. 2009, n° 30345/05, *Joubert c/ France* : Dr. fisc. 2009, n° 38, comm. 474, note, E. J. Van Brustem.

86. *Ibidem*, § 60.

87. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 19 nov. 2008, n° 292948, *Sté Gétécom* : JurisData n° 2008-081403 ; Dr. fisc. 2009, n° 6, comm. 179, concl. N. Escaut, note P. Fumenier ; RJF 2009, n° 186 ; BDCF 2009, n° 25, concl. N. Escaut. – Sur l'arrêt *Krempff* également, CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 27 févr. 2006, n° 257964, M. Krempff : JurisData n° 2006-080865 ; Dr. fisc. 2006, n° 29, comm. 513, concl. L. Olléon ; RJF 5/2006, n° 649.

88. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 27 févr. 2006, n° 257964, M. Krempff : JurisData n° 2006-080865 ; Dr. fisc. 2006, n° 29, comm. 513, concl. L. Olléon ; RJF 5/2006, n° 649.

89. Concl. F. G. Jacobs sous CJCE, 15 sept. 2005, aff. C-464/02, *Commission c/ Danemark* : Rec. CJCE 2005, I, p. 7943 ; JCP S 2005, 1280, note J. Cavallini ; Europe 2005, comm. 383, obs. E. Bernard.

90. CJCE, 21 sept. 1999, aff. C-307/97, C<sup>o</sup> de Saint-Gobain, *Zweigniederlassung Deutschland c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt* : Rec. CJCE 1999, I, p. 6161, concl. J. Mischo ; Dr. fisc. 2000, n° 11, chron. P. Dibout, p. 474 à 482 ; D. 2000, p. 461, note G. Tixier et A.-G. Harmonic-Gaux ; RJF 12/1999, n° 1629.

(devenu, après modification, article 46 CE) et **ne peut être considéré comme une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée pour justifier une inégalité de traitement en principe incompatible avec l'article 52 du traité** (voir, en ce sens, arrêt ICI, précité, point 28) ».

**25 - Un contrôle très strictement encadré.** – La décision du Conseil constitutionnel du 7 février 2002 est partiellement illustrative du contrôle de proportionnalité que le Conseil constitutionnel entend exercer. Dans cette décision, il examinait la validation législative de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française, et a été amené à distinguer deux périodes visées par la loi de validation<sup>91</sup>.

En ce qui concerne la première période 2000-2001, le Conseil constitutionnel a validé la loi au motif qu'en raison du nombre important de réclamations déposées, « pourraient se trouver ainsi compromis la continuité du service public des impôts ainsi que le bon fonctionnement du service public de la justice administrative dans le territoire, eu égard aux moyens dont disposent ces services ».

Dès lors, le Conseil a estimé, dans le cadre du contrôle de proportionnalité, que « l'intérêt général qui s'attache à une telle validation l'emporte sur la mise en cause des droits des contribuables qui résulterait de l'irrégularité de pure forme que la validation a pour effet de faire disparaître ».

Cependant, au regard de la seconde période concernée (*i.e.* 1992-1999), la loi de validation a été déclarée non conforme à la Constitution dans la mesure où « les montants des sommes concernées par la validation représentent, pour chacune des années en cause, une faible part des recettes de toute nature figurant aux budgets du territoire et des communes de la Polynésie française ; qu'en second lieu, eu égard aux règles de forclusion applicables en matière fiscale dans le territoire, les réclamations portant sur les années 1992 à 1999 ne seraient pas de nature à compromettre la continuité et le bon fonctionnement des services publics sur le territoire ; que, par suite, la loi de validation, en tant qu'elle porte sur ces années, n'est pas justifiée par un motif d'intérêt général autorisant le législateur à faire obstacle aux effets de décisions de justice à venir ».

Par conséquent, le recours à un contrôle de proportionnalité s'agissant de l'appréciation du caractère suffisant du motif d'intérêt général justifiant la rétroactivité d'une mesure fiscale confère au Conseil constitutionnel un pouvoir de contrôle renforcé, qui contribue à l'encadrement de l'usage par le législateur de la rétroactivité fiscale.

**2) Une disposition rétroactive ne devant pas priver de garanties légales les exigences constitutionnelles**

**26 -** En plus de s'assurer de l'existence d'un motif d'intérêt général suffisant, le Conseil constitutionnel veille à ce qu'une disposition fiscale rétroactive ne porte pas atteinte à une exigence constitutionnelle.

À cet égard, il pourrait être avancé que la disposition législative rétroactive doit, à titre d'exemple, respecter le droit de propriété visé aux articles 2 et 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

En effet, dans une décision du 24 juillet 1991<sup>92</sup>, le Conseil constitutionnel a contrôlé l'existence d'une éventuelle atteinte portée au droit de propriété par une disposition législative tendant à fournir l'interprétation « authentique » (donc rétroactive) de certaines dispositions du Code général des impôts en matière de TVA. La loi déferée au Conseil prévoyait que « les opérations mentionnées aux *d* et *e* du 1° de l'article 261 C du même code sont considérées comme des prestations de service ».

Il ressort de la décision du 24 juillet 1991 précitée qu'après avoir considéré que « le législateur, en précisant avec effet rétroactif la por-

tée de certaines dispositions de la loi fiscale, a entendu éviter que ne se développent des contestations dont l'aboutissement aurait pu entraîner pour l'État des conséquences dommageables », le Conseil constitutionnel juge que l'application de cette disposition « ne saurait avoir pour conséquence, par ses effets sur le patrimoine des contribuables, de porter atteinte au droit de propriété ».

**3) L'interdiction des sanctions fiscales rétroactives plus sévères**

**27 -** Alors que le Conseil constitutionnel considérait initialement que le principe de non-rétroactivité visé à l'article 8 de la Déclaration de 1789 ne concernait que les sanctions ayant un caractère pénal<sup>93</sup>, le champ de cette garantie a ensuite été étendu à toute mesure ayant le caractère d'une punition, y compris celle prononcée par une autorité non judiciaire.

En effet, dans une décision du 30 décembre 1982, le juge constitutionnel a estimé que « le principe de non-rétroactivité ainsi formulé ne concerne pas seulement les peines appliquées par les juridictions répressives, mais **s'étend nécessairement à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire** »<sup>94</sup>.

Il résulte de cette jurisprudence du Conseil constitutionnel que, sous réserve d'une sanction moins sévère (*i.e.* rétroactivité *in mitius*), le législateur ne peut conférer un caractère rétroactif à une sanction fiscale, étant entendu que ne sont pas concernées par ces principes les mesures ayant pour objet de compenser le préjudice financier subi en raison notamment du retard de déclaration ou de paiement comme les intérêts de retard<sup>95</sup>.

En outre, il a été jugé par le Conseil constitutionnel que le principe de non-rétroactivité des textes à caractère répressif a pour corollaire l'interdiction de « faire renaître en cette matière une prescription légalement acquise »<sup>96</sup>.

**4) Le respect de la séparation des pouvoirs et de l'autorité de la chose jugée**

**28 -** Le législateur ne peut, en votant des lois rétroactives, porter atteinte au principe constitutionnel de la séparation des pouvoirs, dont découle le nécessaire respect de l'autorité de la chose jugée, qui résulte de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, selon lequel « toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution ».

Or, une loi rétroactive, qui aurait pour objet ou pour effet de limiter la portée d'une décision de justice, traduit un empiètement du pouvoir législatif sur le domaine du pouvoir judiciaire, qui a pour mission d'interpréter la loi votée par le législateur.

Sur ce point, le juge constitutionnel a, dans une décision du 29 décembre 1986, précisé que « par exception aux dispositions de valeur législative de l'article 2 du Code civil, le législateur peut, pour des raisons d'intérêt général, modifier rétroactivement les règles que l'administration fiscale et le juge de l'impôt ont pour mission d'appliquer ; que, toutefois, l'application rétroactive de la législation fiscale se heurte à une double limite ; que, d'une part, conformément au principe de non-rétroactivité des lois répressives posé par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, elle ne saurait permettre aux autorités compétentes d'infliger des sanctions à des contribuables à raison d'agissements antérieurs à la publication des nouvelles dispositions qui ne tombaient pas également sous le coup de la loi ancienne ; que, d'autre part, **l'application ré-**

93. Cons. const., déc., n° 80-126 DC, 30 déc. 1980 : Dr. fisc. 1981, n° 2-3, comm. 85.

94. Cons. const., déc., n° 82-155 DC, 30 déc. 1982, § 33 : Dr. fisc. 1983, n° 2-3, comm. 47.

95. *Ibidem*, § 32.

96. Cons. const., déc., n° 88-250 DC, 29 déc. 1988, § 6.

91. Cons. const., déc., n° 2002-458 DC, 7 févr. 2002.

92. Cons. const., déc., n° 91-298 DC, 24 juill. 1991 : Rec. Cons. const. 1991, p. 82.

troactive de la loi fiscale ne saurait préjudicier aux contribuables dont les droits ont été reconnus par une décision de justice passée en force de chose jugée »<sup>97</sup>.

Ainsi, dans une décision du 29 décembre 2005<sup>98</sup>, le Conseil constitutionnel a censuré, au visa de l'article 16 de la Déclaration de 1789, une disposition de la loi de finances rectificative pour 2005 ayant pour effet, dans le cadre du contentieux de la TVA sur les péages autoroutiers, de priver d'effet l'arrêt de la CJCE du 12 septembre 2000<sup>99</sup> et l'arrêt du Conseil d'État du 29 juin 2005<sup>100</sup> sur la question.

Il est rappelé que la CJCE a, dans le cadre de l'arrêt du 12 septembre 2000, jugé que « les péages d'autoroute perçus en contrepartie du service rendu aux usagers, lorsque celui-ci n'est pas fourni par un organisme de droit public » devaient être soumis à TVA.

Les conséquences de cet arrêt de la CJCE ayant été tirées par le législateur national à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001, se posait notamment la question de la déduction de la TVA versée par les transporteurs routiers au titre de la période 1996-2000.

À cet égard, dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir contre une lettre du secrétaire d'État au budget et une lettre du directeur de la législation fiscale concernant le remboursement de la TVA acquittée par les transporteurs routiers, le Conseil d'État a considéré, dans l'arrêt du 29 juin 2005 précité, que « les sociétés concessionnaires d'autoroutes, dès lors que la TVA est exigible au titre des péages acquittés par les transporteurs routiers assujettis à cette imposition, doivent délivrer à ces derniers, à leur demande, une facture mentionnant la taxe exigible ».

Cet arrêt du Conseil d'État est conforme à sa jurisprudence traditionnelle<sup>101</sup> selon laquelle, en présence d'une facture afférente à une opération soumise à TVA ne mentionnant pas le montant de la TVA, le prix payé est réputé comprendre la TVA.

Ainsi, comme l'indique le commissaire du Gouvernement, Laurent Olléon, dans ses conclusions sous l'arrêt *SA Éts Louis Mazet et a.*, « un assujetti qui facture une prestation ou la livraison d'un bien sans mentionner le montant de la taxe doit être réputé avoir émis une facture toutes taxes comprises, si bien que le prix facturé comprend la TVA. C'est ce que le jargon désigne sous l'expression TVA « en dedans », par opposition à la TVA « en dehors », qui est celle que l'on ajoute à un prix facturé hors taxe ».

Or, la disposition de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 censurée par le Conseil constitutionnel subordonnait la déduction de la TVA acquittée à la « présentation d'une facture rectificative attestant que son montant a été payé en sus du prix figurant sur la facture initiale », ce qui revenait à adopter rétroactivement la thèse de la TVA « en dehors » pour faire échec à la jurisprudence du Conseil d'État sur la TVA « en dedans ».

Par conséquent, le juge constitutionnel a déclaré non conforme à la Constitution cette disposition législative au motif qu'« il ressort des travaux parlementaires que l'article 111 de la loi de finances rectificative pour 2005 a pour principal objet, par la condition qu'il pose, de priver d'effet, pour la période antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2001, l'arrêt précité de la Cour de justice des Communautés euro-

péennes ainsi que la décision précitée du Conseil d'État ; qu'il porte dès lors atteinte au principe de séparation des pouvoirs et à la garantie des droits ; que, par suite, il y a lieu de le déclarer contraire à la Constitution, sans qu'il soit besoin ni d'examiner les motifs d'intérêt général qui l'inspirent ni de statuer sur les autres griefs de la saisine ».

#### 5) Le respect des instances en cours

29 - De même qu'une disposition législative fiscale rétroactive ne peut remettre en cause une décision de justice passée en force de chose jugée, une telle disposition ne devrait en principe pas non plus pouvoir porter atteinte aux instances en cours.

Même si le Conseil constitutionnel a estimé qu'un contribuable ayant obtenu une décision de justice passée en force de chose jugée ne se trouvait pas dans la même position qu'un requérant dont l'instance est en cours<sup>102</sup>, il n'en demeure pas moins que le juge constitutionnel français ne pourrait, compte tenu du dialogue des juges, rester insensible à la position de la Cour européenne des droits de l'Homme sur cette question.

En effet, dans l'arrêt *Joubert* précité, la Cour européenne a jugé qu'une loi fiscale rétroactive, qui avait privé un requérant d'une « espérance légitime » d'obtenir la décharge de l'imposition contestée, constituait une atteinte au droit des biens protégé par l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention européenne, en l'absence de but légitime poursuivi par cette disposition.

À cet égard, il ressort de l'arrêt *Joubert* qu'« en tout état de cause, [la Cour] rappelle qu'une mesure d'ingérence dans le droit au respect des biens doit ménager un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux de l'individu (voir, parmi d'autres, *Sporrong et Lönnroth c. Suède*, 23 septembre 1982, § 69, série A n° 52) et qu'un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé par toute mesure privant une personne de sa propriété doit exister (*Pressos Compania Naviera S.A. et autres*, précité, § 38). 67. En l'espèce, l'intervention législative litigieuse a définitivement empêché les requérants de faire valoir leur grief tiré de l'incompétence des agents de la DVNI devant les juridictions administratives, les privant ainsi d'un bien dont ils pouvaient espérer obtenir le remboursement. 68. De l'avis de la Cour, l'adoption de l'article 122 de la loi de finances pour 1997 a fait peser une « charge anormale et exorbitante » sur les requérants et l'atteinte portée à leurs biens a revêtu un caractère disproportionné, rompant le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde des droits fondamentaux des individus (voir, *mutatis mutandis*, *Lecarpentier et autre*, précité, §§ 48 à 53). En conséquence, elle considère que la marge d'appréciation dont disposaient les autorités, même élargie s'agissant d'un litige de nature fiscale, est en l'espèce dépassée ».

Par conséquent, la Cour européenne constate, en raison de la charge « anormale et exorbitante » pesant sur le contribuable-requérant issue de la disposition législative fiscale rétroactive, la violation du droit au respect des biens protégé par la Convention européenne.

Dès lors, le juge constitutionnel français devrait prendre en considération la jurisprudence de la CEDH, qui sanctionne le non-respect par le législateur des instances en cours en cas de dispositions fiscales rétroactives, dès lors qu'« un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général [...] et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux de l'individu » n'est pas ménagé, étant rappelé qu'un intérêt financier ne devrait pas, comme expliqué ci-avant, être suffisant pour justifier une atteinte au droit des biens par une loi fiscale rétroactive.

97. *Cons. const.*, déc., n° 86-223 DC, 29 déc. 1986, préc.

98. *Cons. const.*, déc., n° 2005-531 DC, 29 déc. 2005 : *RJF* 3/2006, n° 291. – V. également, Y. Benard, *Highway to hell ou quand l'État passe au péage* : *RJF* 4/2006, p. 267.

99. *CJCE*, 12 sept. 2000, aff. C-276/97, *Commission c/ France* : *Dr. fisc.* 2000, n° 45-46, comm. 862.

100. *CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 29 juin 2005, n° 268681, *SA Éts Louis Mazet et a.* : *JurisData* n° 2005-080732 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 48, comm. 772, concl. L. Olléon.

101. *CE*, sect., 14 déc. 1979, n° 11798, *Comité de propagande de la banane* : *Dr. fisc.* 1980, n° 15, comm. 869, concl. B. Martin Laprade ; *RJF* 2/1980, n° 99, chron. J.-F. Verny, p. 42.

102. *Cons. const.*, déc., 29 déc. 1986, n° 86-223 DC : *Rec. Cons. const.* 1986, p. 184 ; *RJF* 1987, n° 1187.

## 2° Le principe de clarté de la loi et l'objectif à valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi

30 - Le souci d'assurer le respect de la sécurité juridique qui se présente comme « une référence implicite majeure du contrôle de constitutionnalité des lois aujourd'hui » s'exprime dans deux domaines : l'encadrement des dispositions législatives rétroactives et la sauvegarde de la qualité de la loi.

Les critiques de plus en plus nombreuses adressées au Parlement sur la qualité de la loi votée sont formulées par des autorités éminentes, l'ancien président du Conseil constitutionnel, Pierre Mazeaud, ayant, lors de ses vœux adressés au président de la République en 2005, affirmé que « [la] dégradation [de la loi] est un mal profond qui peut porter atteinte aux fondements mêmes de l'État de droit »<sup>103</sup>.

Dans le contexte actuel d'inflation législative et de dégradation de la qualité de la loi<sup>104</sup>, le juge constitutionnel veille, en effet, à ce que les lois adoptées par le Parlement respectent le principe de clarté ainsi que l'objectif à valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi.

Le contribuable doit, en effet, être en mesure de comprendre et de déterminer de manière raisonnable à l'avance la portée d'une disposition législative, une telle exigence prenant tout son sens en matière fiscale.

À cet égard, le Conseil constitutionnel sanctionne le manque de clarté d'une loi sur le fondement de l'article 34 de la Constitution, l'absence de clarté de la loi s'analysant, par conséquent, comme une incompétence négative.

Dès lors, refuser le droit de soulever une incompétence négative dans le cadre d'une question de constitutionnalité interdirait dans certaines circonstances au justiciable de se prévaloir du non-respect du principe de clarté, corollaire du principe de sécurité juridique implicitement mis en œuvre par le Conseil constitutionnel.

Une telle solution semblerait difficilement compréhensible dans la mesure où, comme le rappelle la jurisprudence du Conseil constitutionnel, le principe constitutionnel de clarté de la loi a notamment pour objet d'assurer la garantie des droits consacrée par l'article 16 de la Déclaration de 1789<sup>105</sup> en écartant tout risque d'arbitraire.

Par une décision du 10 juillet 1985<sup>106</sup>, le Conseil constitutionnel a été amené à censurer une disposition législative fiscale susceptible de deux interprétations différentes.

Il ressort de la décision du 10 juillet 1985 que « le texte critiqué soumet à un régime d'imposition annuel les produits de titres qui ne seront payés par l'émetteur qu'au terme de l'opération ; que ce texte est susceptible d'au moins deux interprétations, l'une privilégiant la simplicité des règles d'assiette par la fixation d'annuités égales, l'autre privilégiant l'adaptation de l'assiette à la réalité économique par la fixation d'annuités progressives prenant en compte les intérêts composés ; que le choix entre ces deux interprétations est d'autant plus incertain que des arguments en faveur de l'une et de l'autre peuvent être trouvés dans les travaux préparatoires ; que, dès lors, l'article 14-III, n'ayant pas fixé les règles concernant l'assiette de l'impôt, n'est pas conforme à l'article 34 de la Constitution ».

Dans le prolongement de cette jurisprudence, le juge constitutionnel a, dans une décision du 12 janvier 2002, indiqué qu'« il appartient

au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie l'article 34 de la Constitution ; qu'il doit, dans l'exercice de cette compétence, respecter les principes et règles de valeur constitutionnelle et veiller à ce que le respect en soit assuré par les autorités administratives et juridictionnelles chargées d'appliquer la loi ; qu'à cet égard, le principe de clarté de la loi, qui découle de l'article 34 de la Constitution, et l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, lui imposent, afin de prémunir les sujets de droits contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques ; qu'il revient au Conseil constitutionnel de procéder à l'interprétation des dispositions d'une loi qui lui est déférée dans la mesure où cette interprétation est nécessaire à l'appréciation de sa constitutionnalité ; qu'il appartient aux autorités administratives et juridictionnelles compétentes d'appliquer la loi, le cas échéant sous les réserves que le Conseil constitutionnel a pu être conduit à formuler pour en admettre la conformité à la Constitution »<sup>107</sup>.

Le principe de clarté de la loi et l'exigence constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi permettent également de justifier le recours par le Conseil à la technique de déclaration de conformité assortie de réserves afin d'indiquer à l'Administration et aux juridictions l'interprétation qui doit être retenue d'une disposition législative afin d'assurer sa constitutionnalité.

En matière fiscale, le Conseil a censuré, dans une décision du 29 décembre 2005, une première tentative de plafonnement des « niches fiscales » en raison de la complexité excessive de la loi, étant précisé qu'aucun motif d'intérêt général suffisant ne permettait, au cas particulier, de justifier une telle complexité.

En effet, le Conseil, qui procède en plusieurs étapes, rappelle que « l'égalité devant la loi énoncée par l'article 6 de la Déclaration de 1789 et "la garantie des droits" requise par son article 16 ne seraient pas effectives si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance suffisante des règles qui leur sont applicables et si ces règles présentaient une complexité excessive au regard de l'aptitude de leurs destinataires à en mesurer utilement la portée ; qu'en particulier, le droit au recours pourrait en être affecté ; que cette complexité restreindrait l'exercice des droits et libertés garantis tant par l'article 4 de la Déclaration, en vertu duquel cet exercice n'a de bornes que celles qui sont déterminées par la loi, que par son article 5, aux termes duquel "tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas" ».

Le juge constitutionnel considère que la complexité du dispositif est excessive au regard de sa finalité dans la mesure où « la complexité du dispositif [...] pourrait mettre une partie des contribuables concernés hors d'état d'opérer les arbitrages auxquels les invite le législateur ; que, faute pour la loi de garantir la rationalité de ces arbitrages, serait altérée la justification de chacun des avantages fiscaux correspondants du point de vue de l'égalité devant l'impôt ».

Il convient de noter que le contrôle de constitutionnalité de ce dispositif est l'occasion pour le Conseil constitutionnel de mentionner expressément la notion de sécurité juridique sans pour autant la reconnaître.

En effet, il ressort des termes de la décision du Conseil constitutionnel que « la complexité de ces règles se traduit notamment par la longueur de l'article 78, par le caractère imbriqué, incompréhensible pour le contribuable, et parfois ambigu pour le professionnel, de ses dispositions, ainsi que par les très nombreux renvois qu'il comporte à d'autres dispositions elles-mêmes imbriquées ; que les incertitudes

103. Vœux du président du Conseil constitutionnel, M. Pierre Mazeaud, au président de la République, 3 janvier 2005.

104. O. Dutheil de Lamoignon, *La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel*, in *Sécurité juridique et complexité du droit : Rapport public 2006*, Conseil d'État.

105. L'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen dispose en effet : « Toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution ».

106. *Cons. const.*, déc. n° 85-191 DC, 10 juill. 1985 : *Dr. fisc.* 1985, n° 31, comm. 1418.

107. *Cons. const.*, déc. n° 2001-455 DC, 12 janv. 2002, § 9 : *Rec. Cons. const.* 2002, n° 49.

qui en résulteraient seraient sources d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux ».

En outre, le Conseil constitutionnel vérifie si la complexité de la mesure votée par le Parlement peut être justifiée par un motif d'intérêt général, cette justification étant, au cas particulier, écartée au regard de la faiblesse du gain fiscal attendu de ce dispositif (40 M €) comparée aux pertes de recettes résultant de la réforme concomitante du barème de l'impôt sur le revenu (3,8 mds €).

Dès lors, si une disposition fiscale est susceptible de présenter un certain niveau de complexité, le Conseil constitutionnel veille néanmoins à ce que cette complexité ne soit pas excessive, en vue de ne pas porter atteinte, notamment, au principe d'égalité devant l'impôt et à la garantie des droits.

### 3° Vers la reconnaissance constitutionnelle du principe de sécurité juridique ?

31 - Malgré une évolution de sa jurisprudence orientée dans le sens de sa reconnaissance, le Conseil constitutionnel n'a, à ce jour, toujours pas expressément reconnu le principe de sécurité juridique, contrairement à la CJUE<sup>108</sup> et au Conseil d'État avec l'arrêt *KPMG*<sup>109</sup>.

Pour autant, même si le principe de sécurité juridique n'est pas expressément proclamé en tant que tel, le juge constitutionnel assure le respect des exigences issues de ce principe, telles que l'intelligibilité et la clarté de la loi, la prévisibilité de la loi et la confiance légitime, ainsi que l'encadrement de la rétroactivité fiscale, qui doit être justifiée par un motif d'intérêt général et ne pas conduire à priver de garanties légales les exigences constitutionnelles.

Tout d'abord, s'agissant du principe de confiance légitime, le Conseil constitutionnel a déjà eu l'occasion d'indiquer qu'il n'avait pas de valeur constitutionnelle dans les termes suivants : « 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 ; qu'il est loisible au législateur d'adopter des dispositions fiscales rétroactives dès lors qu'il ne prive pas de garantie légale des exigences constitutionnelles ; **qu'aucune norme de valeur constitutionnelle ne garantit un principe dit de "confiance légitime"** ».<sup>110</sup>

Toutefois, malgré cette absence de reconnaissance constitutionnelle explicite du principe de confiance légitime, le juge constitutionnel vérifie, s'agissant de lois fiscales rétroactives, qu'il n'est pas porté une atteinte aux situations légalement acquises qui ne serait pas justifiée par un motif d'intérêt général suffisant.

Ainsi, le recours à la notion de « motif d'intérêt général suffisant » permet au Conseil constitutionnel de déterminer un cadre d'exercice par le législateur de ses compétences, qui ménage un équilibre entre le principe de mutabilité législative<sup>111</sup> et la protection des situations légalement acquises.

Cette jurisprudence du Conseil constitutionnel s'inscrit dans le cadre de la tendance actuelle, qui vise à offrir un cadre légal grâce auquel le contribuable puisse raisonnablement prévoir les conséquences et les effets.

Par conséquent, la jurisprudence du Conseil constitutionnel admet, de fait, de considérer la sécurité juridique et ses exigences dérivées dans le cadre du contrôle de conformité de la loi à la Constitution.

Le juge constitutionnel français est, en outre, susceptible de s'inspirer de la jurisprudence des juges constitutionnels étrangers, dont certains admettent de censurer des dispositions législatives qui ne prévoient pas des mesures transitoires en cas de remise en cause d'un avantage fiscal.

Ainsi, le tribunal constitutionnel polonais a, dans un jugement du 25 novembre 1997, déclaré non conforme à la Constitution polonaise une disposition législative supprimant, sans prévoir de mesures transitoires, un avantage fiscal tenant à la possibilité de déduire de son revenu imposable les travaux de construction ou de réhabilitation de son domicile<sup>112</sup>.

Le jugement du juge constitutionnel est fondé sur « la clause de l'État démocratique de droit et le principe de la confiance du citoyen envers l'État qui en découle », ces règles « [obligeant] le législateur à formuler les nouvelles dispositions fiscales de telle façon que soient respectées ce qu'on appelle les affaires en cours, c'est-à-dire les activités économiques et financières entamées sous le régime des dispositions précédentes ».

Il ressort également du jugement du tribunal constitutionnel polonais précité que « l'exigence du respect des « affaires en cours » peut bien évidemment être relativisée par la référence à l'argument général du risque économique qui est lié également au changement de l'état juridique. Néanmoins, il est nécessaire de conférer à cette exigence un caractère plus catégorique dans toutes les situations où le législateur a déterminé une certaine période durant laquelle la gestion des affaires selon les règles ou les principes connus d'avance devait être maintenue. Dans ces situations en effet, le législateur est tenu de respecter le principe de confiance du citoyen envers l'État (ou bien, plus correctement, le principe de loyauté de l'État envers le citoyen) : si, dans une disposition de loi, le citoyen a été assuré de bénéficier, pendant une période définie, de certaines règles et qu'il a entrepris des actions concrètes en ayant confiance dans ces règles, il est interdit de modifier ces règles en sa défaveur. Pour bénéficier de cette protection, trois prémisses doivent être cependant remplies : 1) les dispositions de loi doivent fixer un laps de temps pour la mise en place des actions données (dans le domaine fiscal, ce laps de temps doit dépasser un an) 2) l'action en question doit, par sa nature, se dérouler dans le temps et ne peut pas être accomplie en une fois, 3) la personne concernée doit en effet commencer l'action en question sous le régime de ces dispositions ».

Par ailleurs, le principe de sécurité juridique est reconnu en Espagne comme un principe ayant valeur constitutionnelle en tant que principe directeur du système des sources du droit et conduit, le cas échéant, le tribunal constitutionnel espagnol à censurer, sur ce fondement, des dispositions fiscales rétroactives.

Ainsi, dans une décision du 16 janvier 2002, le juge constitutionnel espagnol a déclaré non conforme au principe constitutionnel de sécurité juridique la suppression rétroactive d'une exonération fiscale, qui se traduisait par l'imposition d'activités ayant bénéficié de l'exonération remise en cause<sup>113</sup>.

À cet égard, le juge constitutionnel espagnol, s'agissant du principe de sécurité, indique dans la décision du 16 janvier 2002 précitée que « bien que la rétroactivité des normes fiscales ne soit pas totalement proscrite, il est certain qu'il est possible de la qualifier de préjudiciable du point de vue constitutionnel, lorsque sa formulation par le législateur porte atteinte à l'un des principes de l'article 9-3 de la Constitution espagnole, d'autant plus que le principe de sécurité juridique protège la confiance des citoyens, qui adaptent leur conduite économique à la législation en vigueur, par rapport aux changements

108. CJCE, 14 sept. 2006, aff. C-181/04 à aff. C-183/04, *Elmeke NE* : Rec. CJCE 2006, I, p. 8167 ; *Europe* 2006, comm. 342, obs. AB.

109. CE, ass., 24 mars 2006, n° 288460, n° 288465, n° 288474 et n° 288485, *Sté KPMG et a.* : Rec. CE 2006, p. 154 ; *JurisData* n° 2006-069857 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 16, act. 83 ; *AJDA* 2006, p. 1028, chron. C. Landais et E. Lenica.

110. *Cons. const.*, déc., déc. n° 97-391 DC, 7 nov. 1997, § 6 in fine.

111. *Cons. const.*, déc., n° 82-142 DC, 27 juill. 1982, § 8 : *Rec. Cons. const.* 1982, p. 52.

112. P. Bon et D. Maus (ss dir.), *T. const. Polonais*, 25 nov. 1997 : *Les grandes décisions des cours constitutionnelles européennes* : Dalloz, 2008, p. 14.

113. P. Bon et D. Maus (ss dir.), *T. const. espagnol*, 16 janv. 2002 : *Les grandes décisions des cours constitutionnelles européennes*, préc., p. 24.

normatifs non raisonnablement prévisibles, puisque la possible rétroactivité des normes fiscales ne peut franchir l'interdiction de tout arbitraire (arrêts du Tribunal constitutionnel 150/1990 du 4 octobre 1990, fondement juridique (considérant 8) ; et 182/1997 du 28 octobre 1997, fondement juridique (considérant 11). En d'autres termes, la sécurité juridique doit être entendue comme la certitude de l'ordre juridique applicable et des intérêts juridiquement protégés (arrêt 15/1986 du 31 janvier 1986, fondement juridique (considérant 1), comme l'expectative raisonnablement fondée du citoyen sur la façon dont doit agir le pouvoir en application du droit (arrêt 36/119, fondement juridique (considérant 5), comme la clarté du législateur et non la confusion normative (arrêt 46/1990 du 15 mars 1990, fondement juridique (considérant 4). En somme, il est uniquement possible de conclure à l'infraction du principe de sécurité juridique par une norme lorsque l'ordre juridique dans lequel elle s'insère, et en prenant en compte les règles d'interprétation admissibles en droit, le contenu ou les oublis du texte normatif produisent une confusion ou des doutes qui génèrent chez leurs destinataires une incertitude raisonnablement insurmontable quant à la conduite exigible pour son accomplissement ou quant à la prévisibilité de ses effets (arrêts 150/1990 du 4 octobre 1990, fondement juridique (considérant 8) ; 142/1993 du 22 avril 1993, fondement juridique (considérant 4) ; 212/1996 du 19 décembre 1996, fondement juridique (considérant 15) ; et 104/2000 du 13 avril 2000, fondement juridique (considérant 7) ».

Dès lors, le Conseil constitutionnel ne pourra, dans le cadre du dialogue des juges, que se montrer sensible aux jurisprudences des Cours constitutionnelles étrangères, qui, sur le fondement du principe de sécurité juridique, contrôlent et encadrent strictement les lois fiscales rétroactives.

#### D. - Les principes applicables au contrôle fiscal

**32** - La mise en œuvre des procédures de contrôle fiscal est susceptible de porter atteinte à la fois au principe d'égalité et à la liberté individuelle dont l'autorité judiciaire est, aux termes de l'article 66 de la Constitution, la « gardienne ».

Toutefois, le recours par l'Administration aux procédures de contrôle fiscal résulte du principe de nécessité de l'impôt prévu par l'article 14 de la Déclaration de 1789 et se justifie également par la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

L'étude de la jurisprudence du Conseil constitutionnel met en évidence son souci de veiller à ce que la mise en œuvre du principe de nécessité de l'impôt ne porte pas une atteinte excessive au principe d'égalité et à la liberté individuelle et, inversement, à ce que la nécessaire protection de la liberté individuelle n'entrave pas la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Dans sa décision du 27 décembre 1973, le juge constitutionnel a censuré la réforme de la procédure de taxation d'office à laquelle l'Administration pouvait avoir recours en cas de « dépenses personnelles, ostensibles ou notoires, excédant les revenus déclarés », seuls les contribuables dont le revenu était inférieur à 50 % du revenu visé par la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu pouvant apporter la preuve que leurs ressources n'étaient ni illégales ni occultes, et échapper ainsi à l'application de la procédure de taxation d'office.

Le Conseil constitutionnel a considéré que cette disposition législative « tend à instituer une discrimination entre les citoyens au regard de la possibilité d'apporter une preuve contraire à une décision de taxation d'office de l'Administration les concernant ; qu'ainsi ladite disposition porte atteinte au principe de l'égalité devant la loi contenu dans la Déclaration des droits de l'homme de 1789 et solennellement réaffirmé par le préambule de la Constitution »<sup>114</sup>.

114. Cons. const., déc., n° 73-51 DC, 27 déc. 1973 : Rec. Cons. const. 1973, p. 25.

Par ailleurs, les procédures de contrôle fiscal soulèvent surtout le problème du respect des libertés individuelles qui ont trait principalement à la sûreté, l'inviolabilité du domicile et le respect de la vie privée.

À cet égard, les principes applicables ont été définis par le Conseil constitutionnel lors de sa décision du 12 janvier 1977 portant sur les pouvoirs de police en matière de fouille de véhicules<sup>115</sup>.

Il résulte de cette décision que « le texte soumis à l'examen du Conseil constitutionnel a pour objet de donner aux officiers de police judiciaire ou, sur ordre de ceux-ci, aux agents de police judiciaire, le pouvoir de procéder à la visite de tout véhicule ou de son contenu aux seules conditions que ce véhicule se trouve sur une voie ouverte à la circulation publique et que cette visite ait lieu en la présence du propriétaire ou du conducteur ; Considérant que, sous réserve que soient remplies les deux conditions ci-dessus rappelées, les pouvoirs attribués par cette disposition aux officiers de police judiciaire et aux agents agissant sur l'ordre de ceux-ci pourraient s'exercer, sans restriction, dans tous les cas, en dehors de la mise en vigueur d'un régime légal de pouvoirs exceptionnels, alors même qu'aucune infraction n'aura été commise et sans que la loi subordonne ces contrôles à l'existence d'une menace d'atteinte à l'ordre public ; **Considérant qu'en raison de l'étendue des pouvoirs, dont la nature n'est, par ailleurs, pas définie, conférés aux officiers de police judiciaire et à leurs agents, du caractère très général des cas dans lesquels ces pouvoirs pourraient s'exercer et de l'imprécision de la portée des contrôles auxquels ils seraient susceptibles de donner lieu, ce texte porte atteinte aux principes essentiels sur lesquels repose la protection de la liberté individuelle ; que, par suite, il n'est pas conforme à la Constitution** ».

Dans la mesure où la fouille d'un véhicule porte atteinte à la liberté individuelle, le Conseil constitutionnel en a prononcé la censure en l'absence de contrôle par l'autorité judiciaire et en raison du caractère général et imprécis de la disposition législative litigieuse.

Dans le prolongement de sa décision sur les fouilles de véhicules, le juge constitutionnel, dans une décision du 29 décembre 1983, s'est prononcé sur la procédure dite de « perquisition fiscale » telle que prévue par la loi de finances pour 1984, procédure qui « permet à certains agents de l'administration des impôts spécialement habilités à cet effet de procéder, assistés d'un officier de police judiciaire, à des investigations comportant des perquisitions et des saisies pour la recherche des infractions en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, à la condition d'y être autorisés par ordonnance du président du tribunal de grande instance ou du juge d'instruction qu'il a désigné pour le suppléer »<sup>116</sup>.

En invoquant le principe de nécessité de l'impôt dont il indique qu'il a valeur constitutionnelle, le Conseil constitutionnel valide le principe d'une procédure de perquisition fiscale dans la mesure où « l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression ».

Cependant, en application de l'article 66, alinéa 2 de la Constitution, selon lequel « l'autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle, assure le respect de ce principe dans les conditions prévues par la loi », le juge constitutionnel précise que « si les nécessités de l'action fiscale peuvent exiger que des agents du fisc soient autorisés à opérer des investigations dans des lieux privés, de telles investigations ne peuvent être conduites que dans le respect de l'article 66 de la Constitution, qui confie à l'autorité judiciaire la sauvegarde de la liberté individuelle sous tous ses aspects, et notamment celui de l'inviolabilité du domicile ; que l'intervention de l'autorité judiciaire doit être prévue pour conserver à

115. Cons. const., déc., n° 76-75 DC, 12 janv. 1977 : Rec. Cons. const. 1977, p. 33 ; AJDA 1977, p. 215, note Rivero ; D. 1978, jurispr. p. 173, note Hamon et Léauté ; RD publ. 1978, p. 821, chron. L. Favoreu.

116. Cons. const., déc., n° 83-164 DC, 29 déc. 1983, préc., § 24.

*celle-ci toute la responsabilité et tout le pouvoir de contrôle qui lui reviennent ».*

En effet, afin de limiter tout risque d'arbitraire, il résulte de l'article 66, alinéa 2 de la Constitution qu'une atteinte à la liberté individuelle doit faire l'objet d'une autorisation et d'un contrôle de l'autorité judiciaire.

Le Conseil constitutionnel prononce la censure du dispositif législatif voté au motif que « *quelles que soient les garanties dont les dispositions de l'article 89 entourent les opérations qu'elles visent, ces dispositions ne précisent pas l'acceptation du terme « infraction » qui peut être entendu en plusieurs sens et ne limitent donc pas clairement le domaine ouvert aux investigations en question ; qu'elles n'assignent pas de façon explicite au juge ayant le pouvoir d'autoriser les investigations des agents de l'Administration la mission de vérifier de façon concrète le bien-fondé de la demande qui lui est soumise ; qu'elles passent sous silence les possibilités d'intervention et de contrôle de l'autorité judiciaire dans le déroulement des opérations autorisées ; qu'enfin elles n'interdisent pas une interprétation selon laquelle seules les visites effectuées dans des locaux servant exclusivement à l'habitation devraient être spécialement autorisées par le juge, de telle sorte que, a contrario, les visites opérées dans d'autres locaux pourraient donner lieu à des autorisations générales ».*

Dès lors, la décision de non-conformité résulte, d'une part, de l'imprécision des termes du dispositif, qui ne permet pas d'encadrer de manière suffisante les conditions de mise en œuvre de cette procédure et, d'autre part, du fait que ne sont pas précisées les « possibilités d'intervention et de contrôle » de l'autorité judiciaire lors du déroulement de la « perquisition fiscale », le dispositif proposé par le Parlement ne permettant pas d'éviter « toute interprétation ou toute pratique abusive ».

En outre, le juge constitutionnel s'est prononcé sur le respect du droit à la vie privée en cas de mise en œuvre des dispositions spécifiques relatives à la vérification de comptabilité d'un professionnel soumis au secret professionnel visées à l'article L. 13-0 A du LPF.

Il est rappelé qu'aux termes de l'article L. 13-0 A du LPF, « *les agents de l'administration des impôts peuvent demander toutes informations relatives au montant, à la date et à la forme des versements afférents aux recettes de toute nature perçues par les personnes dépositaires du secret professionnel en vertu des dispositions de l'article 226-13 du Code pénal. Ils ne peuvent demander de renseignements sur la nature des prestations fournies par ces personnes ».*

Le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré de l'atteinte à la vie privée au motif qu'« *il résulte des dispositions précitées, éclairées par les débats parlementaires à l'issue desquels elles ont été adoptées, que le législateur a entendu délimiter strictement le champ des informations demandées, qui ne peuvent porter ni sur l'identité des clients, ni sur la nature des prestations fournies ; que les dispositions de l'article 226-13 du Code pénal, auquel renvoie expressément l'article L. 13-0A du Livre des procédures fiscales, s'appliqueraient en cas de révélation, par une personne qui en est dépositaire, des informations couvertes par cet article ».*

## E. - Les principes applicables aux sanctions fiscales

**33** - À titre liminaire, il convient de noter que le Conseil constitutionnel définit une sanction comme « *toute mesure ayant le caractère d'une punition* », cette définition excluant, par conséquent, les « *majorations de droits et [...] intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire* ».

En effet, dans une décision du 30 décembre 1982, le juge constitutionnel a considéré, s'agissant d'une mesure législative de validation, que « *le principe de non-rétroactivité ainsi formulé [par l'article 8 de la Déclaration de 1789] ne concerne pas seulement les peines appliquées par les juridictions répressives, mais s'étend nécessairement à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législa-*

*teur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire* ; considérant, dès lors, que la validation régulièrement opérée de la délibération susvisée par le paragraphe II de l'article 22 de la loi soumise à l'examen du Conseil constitutionnel ne saurait avoir pour effet de soustraire au principe de non-rétroactivité les dispositions de ladite délibération édictant des sanctions, sans distinction entre celles dont l'application revient à une juridiction et celles dont l'application revient à l'Administration ; que, toutefois, **cette limitation des effets de la validation ne s'étend pas aux majorations de droits et aux intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire** »<sup>117</sup>.

En outre, la conformité à la Constitution des sanctions fiscales nécessite que le législateur respecte les différents principes constitutionnels applicables en la matière, qui ont été rappelés par le Conseil constitutionnel dans le cadre d'une décision du 29 décembre 2003 selon laquelle « *il résulte [des] dispositions [de l'article 8 de la Déclaration de 1789], qui s'appliquent à toute sanction ayant le caractère de punition, qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés les principes de légalité des délits et des peines, de nécessité des peines, et de non-rétroactivité de la loi répressive plus sévère ; que s'impose en outre le respect des droits de la défense* »<sup>118</sup>.

À cet égard, le Conseil fonde ses décisions relatives aux sanctions fiscales principalement sur l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen aux termes duquel « *la Loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une Loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée* ».

## 1° Le principe de légalité des délits et des peines

**34** - Même si le Conseil constitutionnel ne semble pas avoir déjà justifié une décision de non-conformité d'une disposition législative relative à une sanction fiscale par le non-respect du principe de légalité des délits et des peines, on peut penser qu'en toute hypothèse, le Conseil censurerait pour incompétence négative une loi renvoyant au pouvoir réglementaire la détermination des caractéristiques d'une sanction fiscale.

En effet, comme nous l'avons déjà indiqué *supra*, l'incompétence négative devrait constituer un moyen d'inconstitutionnalité qu'un justiciable pourrait soulever dans le cadre d'une question de constitutionnalité, si et dans la mesure où le non-respect par le législateur de l'étendue de sa compétence définie par l'article 34 de la Constitution porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution.

Sur ce point, il paraît difficile de soutenir que la définition d'une sanction ne touche pas aux droits et libertés constitutionnels ; la solution contraire, interdisant de soulever l'incompétence négative du législateur, laisserait au pouvoir réglementaire le soin de fixer les peines applicables aux auteurs de crimes ou délits, ce qui n'est, bien évidemment, pas envisageable en droit.

Par conséquent, en ce qui concerne les sanctions notamment fiscales, il convient de veiller à ce que le législateur définisse de manière suffisamment précise les éléments caractéristiques de la sanction, tels que le comportement incriminé et le quantum de la sanction.

Par ailleurs, le principe de légalité des délits et des peines ne s'oppose pas à ce qu'ensuite le pouvoir réglementaire détermine, dans le cadre des règles préalablement définies par le législateur, les mesures d'application, le cas échéant, nécessaires.

## 2° Le principe de nécessité des peines

**35** - Le Conseil constitutionnel a précisé l'étendue de son contrôle en ce qui concerne la nécessité des peines (qui implique la proportionnalité des peines) dans le cadre de sa décision *Sécurité et liberté* du

117. *Cons. const., déc., n° 82-155 DC, 30 déc. 1982, préc.*, § 32.

118. *Cons. const., déc., n° 2003-489 DC, 29 déc. 2003, § 11 : JO 31 déc. 2003.*

20 janvier 1981, dont il résulte que « l'article 61 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision identique à celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité à la Constitution des lois déferées à son examen. Considérant que, dans le cadre de cette mission, il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de substituer sa propre appréciation à celle du législateur en ce qui concerne la nécessité des peines attachées aux infractions définies par celui-ci, alors qu'aucune disposition du titre I<sup>er</sup> de la loi n'est manifestement contraire au principe posé par l'article 8 de la Déclaration de 1789 »<sup>119</sup>.

Par conséquent, la mise en œuvre du principe de nécessité des peines conduit le Conseil constitutionnel à exercer un contrôle minimal, qui a seulement pour objet de sanctionner l'erreur manifeste d'appréciation commise par le législateur dans la définition des peines.

Or, il ressort de la jurisprudence du juge constitutionnel depuis une décision du 29 décembre 1983<sup>120</sup> que le législateur doit, dans la détermination d'une sanction, concilier le principe de nécessité des peines avec l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, issu de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

Ainsi, le Conseil constitutionnel a été amené à censurer des sanctions fiscales en raison de leur non-conformité au principe de nécessité des peines s'agissant notamment des sanctions applicables en cas de manquement aux règles de facturation pour le recouvrement de la TVA.

Dans une décision du 30 décembre 1997, il a été jugé qu'« aux termes du nouvel article 1740 *ter* A, inséré dans le Code général des impôts par le IV de l'article 85 de la loi déferée : "Toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu mentionnés aux articles 289 et 290 *quinquies* donne lieu à l'application d'une amende de 100 F par omission ou inexactitude. Le défaut de présentation de ces mêmes documents entraîne l'application d'une amende de 10 000 F par document non présenté. Ces amendes ne peuvent être mises en recouvrement avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'Administration a fait connaître au contrevenant la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations. Les amendes sont recouvrées suivant les procédures et sous les garanties prévues pour les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont instruites et jugées comme pour ces taxes." ; que, **nonobstant les garanties de procédure dont il est ainsi assorti, ce nouvel article pourrait, dans nombre de cas, donner lieu à l'application de sanctions manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission ou de l'inexactitude constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré** »<sup>121</sup>.

Pour apprécier le caractère disproportionné de la sanction, le juge constitutionnel rapproche la sanction issue du dispositif voté par le législateur avec, d'une part, la gravité du comportement sanctionné et, d'autre part, l'avantage retiré par le contribuable du comportement sanctionné.

Cependant, le Conseil a validé, dans le cadre de la même décision, l'application d'une amende égale à 50 % du montant de la facture, en cas de délivrance d'une facture ne correspondant pas à une livraison de biens ou une prestation de service réelle.

En outre, dans la décision du 29 décembre 2003 précitée, a également été jugée conforme au principe de nécessité des peines une

amende de 100 € infligée en cas de renseignements inexacts destinés à obtenir le versement d'un acompte de la prime pour l'emploi, alors que le montant de l'amende représentait 40 % de l'acompte<sup>122</sup>.

Enfin, le principe de nécessité des peines a pour corollaire la limitation du cumul des peines ou principe *non bis in idem*, qui s'oppose à ce qu'un même comportement fasse l'objet de plusieurs sanctions.

Sur ce point, même s'il ne semble pas interdire le cumul de sanctions pénale et administrative d'un même comportement, le Conseil constitutionnel s'oppose à ce qu'en cas de cumul de sanctions, le montant total de la sanction infligée excède la sanction la plus élevée encourue.

En effet, dans le prolongement de la décision du 28 juillet 1989<sup>123</sup>, le juge constitutionnel a indiqué dans sa décision du 30 décembre 1997 précitée que « **lorsqu'une sanction administrative est susceptible de se cumuler avec une sanction pénale, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues** ; qu'il appartiendra donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence »<sup>124</sup>.

Pour autant, le Conseil d'État et la Cour de cassation n'accordent pas la même portée que le Conseil constitutionnel au principe du *non bis in idem* et au principe de proportionnalité des peines dans la mesure où ces juridictions estiment que la portée de ce principe doit être limitée aux sanctions prononcées devant un tribunal répressif.

Il convient de noter que la Cour de cassation s'est prononcée sur le principe *non bis in idem* tel que prévu par le Pacte international relatif aux droits civils et politiques et la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, alors que le Conseil d'État, dans l'avis *Jammet* n'a eu à connaître que du principe tel que formulé dans le Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

En effet, dans l'avis *Jammet* du 4 avril 1997 précité, le Conseil d'État a considéré que le principe *non bis in idem* issu de l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques « ne trouve à s'appliquer que dans le cas où une même infraction pénale ayant déjà donné lieu à un jugement définitif de condamnation ou d'acquiescement ferait l'objet d'une nouvelle poursuite et, le cas échéant, d'une condamnation devant ou par une juridiction répressive »<sup>125</sup>.

La Cour de cassation a adopté la même solution que le Conseil d'État dans le cadre notamment d'un arrêt du 6 novembre 1997<sup>126</sup> s'agissant du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et, en raison des réserves faites par la France, de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (article 4 du protocole additionnel n° 7).

Par conséquent, la mise en œuvre d'une question de constitutionnalité pourrait être l'occasion d'un alignement des jurisprudences du Conseil d'État et de la Cour de cassation sur la position du Conseil constitutionnel en ce qui concerne le cumul des sanctions pénales et fiscales.

119. *Cons. const.*, déc., n° 80-127 DC, 19 et 20 janv. 1981 § 12 : *Rec. Cons. const.* 1981, p. 15.

120. *Cons. const.*, déc., n° 83-164 DC, 29 déc. 1989, préc.

121. *Cons. const.*, déc., n° 97-395 DC, 30 déc. 1997, § 39 : *Rec. Cons. const.* 1997, p. 333.

122. *Cons. const.*, déc., n° 2003-489 DC, 29 déc. 2003, préc., § 13.

123. *Cons. const.*, déc., n° 89-260 DC, 28 juill. 1989, § 22 : *Rec. Cons. const.* 1989, p. 71.

124. *Cons. const.*, déc., n° 97-395 DC, 30 déc. 1997, préc., § 41.

125. CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., avis, 4 avr. 1997, n° 183658, *Jammet* : *JurisData* n° 1997-041262 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 24, comm. 660, concl. F. Loloum ; *Procédures* 1997, comm. 255, obs. J.-L. Pierre ; *RJF* 5/1997, n° 469, chron. S. Austry, p. 287 à 292.

126. *Cass. crim.*, 6 nov. 1997, n° 96-86.127, M. Pini : *Bull. crim.* 1997, n° 379 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 24, comm. 521 ; *RJF* 12/1998, n° 1467.

### 3° Le respect des droits de la défense

36 - Faisant partie des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République depuis une décision du 2 décembre 1976<sup>127</sup>, les droits de la défense s'imposent au législateur dans le cadre de l'adoption d'une procédure susceptible de conduire au prononcé d'une sanction, y compris fiscale.

Sur le fondement du respect de ce principe constitutionnel, le Conseil constitutionnel a déjà censuré une disposition législative en ce qu'elle portait atteinte aux droits de la défense dans le cadre de sa décision du 29 décembre 1989 précitée<sup>128</sup>.

En effet, le juge constitutionnel a estimé que « l'article 107 de la loi dispose dans son troisième alinéa que l'"amende fiscale" qu'il institue "est recouvrée comme en matière de timbre" ; que ce mode de recouvrement n'astreint nullement l'Administration, préalablement au prononcé de l'amende, au respect du principe des droits de la défense ; qu'au surplus, cette amende, tout en ayant pour but de sanctionner une obligation destinée à lutter contre l'évasion fiscale, ne constitue cependant pas l'accessoire d'une imposition ; que se trouve par là même exclue toute application de celles des dispositions de la législation qui édictent des garanties au profit des contribuables dans leurs rapports avec l'Administration ; **considérant, dans ces conditions, et sans même qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens invoqués à l'encontre de l'amende, que le troisième alinéa de l'article 107 doit, en tout état de cause, être déclaré contraire au principe constitutionnel des droits de la défense** ».

En outre, il convient de noter que le juge constitutionnel prévoit que « **le principe constitutionnel des droits de la défense s'impose à l'autorité administrative sans qu'il soit besoin, pour le législateur, d'en rappeler l'existence** ; qu'il incombera aux services de l'État, chargés d'appliquer les dispositions du livre des procédures fiscales et

127. Cons. const., déc., n° 76-70 DC, 2 déc. 1976, § 2 : Rec. Cons. const. 1976, p. 39 ; RD publ. 1978, p. 817, chron. L. Favoreu ; Rev. sc. crim. 1978, p. 274, note Y. Reinhard.

128. Cons. const., déc., n° 89-268 DC, 29 déc. 1989, préc., § 89 et 90.

du Code général des impôts modifiées ou ajoutées par l'article 85 de la loi déferée, de respecter ces droits ».

Par conséquent, l'Administration fiscale devrait, en application de cette jurisprudence du Conseil constitutionnel, veiller à ce que soit assuré, en toutes circonstances, le respect des droits de la défense.

À cet égard, le Conseil d'État met aussi en œuvre le principe général des droits de la défense, selon lequel « lorsque des dispositions législatives ou réglementaires prévoient qu'un prélèvement est assis sur la base d'éléments qui doivent être déclarés par le redevable, l'Administration ne peut établir ce prélèvement en retenant d'autres éléments que ceux ressortant d'une telle déclaration qu'après avoir, conformément au principe général des droits de la défense, mis l'intéressé à même de présenter ses observations »<sup>129</sup>.

Ainsi, il a été jugé par le Conseil d'État dans l'arrêt *Simoens* du 5 juin 2002<sup>130</sup> que le principe général des droits de la défense s'applique en cas de rehaussement de taxe professionnelle, même si la procédure de rectification contradictoire visée aux articles L. 57 et suivants du LPF ne concerne pas les rehaussements de taxe professionnelle.

Il est, sur ce point, intéressant de noter que le Commissaire du gouvernement, Jean Courtial, fait référence dans ses conclusions à la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur le respect des droits de la défense pour justifier l'application aux rehaussements de taxe professionnelle de ce principe. Celui-ci préconisait en effet : « vous devez, en cas de doute, interpréter la loi à la lumière de la Constitution. Or, le principe constitutionnel des droits de la défense a une portée très large. Il s'impose "sans qu'il soit besoin d'en rappeler l'existence" (Cons. const. 30 décembre 1997 n° 97-395 DC) ».

129. CE, sect., 7 déc. 2001, n° 206145, SA Ferme de Rumont : JurisData n° 2001-063324 ; Dr. fisc. 2002, n° 15, comm. 332 ; RJF 2002, n° 180, chron. J. Maïa, p. 287 ; BDCF 2002, n° 24, concl. F. Séners.

130. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 5 juin 2002, n° 219840, M. Simoens : JurisData n° 2002-080165 ; Dr. fisc. 2002, n° 41, comm. 810, concl. J. Courtial ; RJF 8-9/2002, n° 934, chron. L. Olléon, p. 951 ; BDCF 8-9/2002, n° 113, concl. J. Courtial.

## 244 Les aspects procéduraux et les effets de la question prioritaire de constitutionnalité

I - Une fois admis le principe de la nécessité d'un contrôle de constitutionnalité des lois *a posteriori*, les différents travaux menés à l'occasion de cette réforme – travaux de la commission Balladur et travaux parlementaires relatifs à la loi constitutionnelle et à la loi organique – ont principalement porté sur les modalités procédurales de cette nouvelle voie de droit et sur les effets d'une décision de non-conformité d'une disposition législative à la Constitution rendue dans le cadre de cette nouvelle voie procédurale.

À cet égard, il s'agissait pour le constituant et le législateur organique de veiller à assurer à la fois l'attractivité de cette nouvelle voie de droit – destinée à consacrer dans l'ordre juridique interne la supériorité de la norme constitutionnelle – et l'efficacité de ce recours – en évitant notamment l'engorgement du Conseil constitutionnel.

Dans sa décision du 3 décembre 2009 sur la loi organique<sup>1</sup>, le Conseil constitutionnel a rappelé que la procédure mise en œuvre par la loi organique devait concilier le « droit de poser une question prioritaire de constitutionnalité » avec l'objectif de valeur constitutionnelle de « bonne administration de la justice » issu des articles 12, 15 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Dès lors, il a été décidé, comme dans les projets de 1990 et de 1993, de prévoir un mécanisme de filtre qui permette de ne renvoyer au Conseil constitutionnel que les questions nouvelles et sérieuses, tout en garantissant une unité d'appréciation sur les conditions de renvoi devant le Conseil d'une question prioritaire de constitutionnalité.

1. Cons. const., 3 déc. 2009, déc., n° 2009-595 DC : JO 11 déc. 2009.