HAL
open science

Écran législatif et contentieux fiscal, Mél. S. Schweitzer

Eric Oliva

▶ **To cite this version:**

Eric Oliva. Écran législatif et contentieux fiscal, Mél. S. Schweitzer. PUAM, pp.309-323, 2019. hal-03209655

HAL Id: hal-03209655

https://amu.hal.science/hal-03209655

Submitted on 27 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'impôt peut-il être juridictionnellement limité ? Propos sur quelques « résistances » du juge à l'impôt.

Eric Oliva

« Ce n'est pas l'impôt qui a stimulé l'esprit d'invention ; c'est la possibilité d'échapper à l'impôt ».

G. Jèze [1]

« L'économiste ne sait pas, plus que quelqu'un d'autre, le point de prélèvements obligatoires qui peut être la goutte qui fait déborder le vase fiscal » [2]. La France a dépassé en 2016 le seuil symbolique des 50% du produit intérieur brut s'agissant des prélèvements obligatoires et elle fait ainsi partie des Etats de l'OCDE qui disposent du taux le plus élevé de prélèvements obligatoires. Ce seuil est descendu en 2017 à 45,3% alors que la moyenne des Etats de l'OCDE s'établit à 34,26% [3]. En 2017, l'impôt s'élevait en France à 667 Mds d'euros [4], tandis que les dépenses publiques ont été estimées à 1 292 Mds euros soit 56,4% du PIB alors que la moyenne de l'OCDE s'établit à 47,1% du PIB [5]. Il est loisible de constater que malgré une pression fiscale élevée, la fiscalité au sens strict ne permet la couverture qu'à peine plus de la moitié des dépenses publiques. Il existe d'autres recettes dont notamment les cotisations sociales (381 Mds € en 2017) et les administrations publiques disposeraient en 2017, selon la Direction du budget, de 1 363 Mds d'€ de recettes.

La doctrine de l'impôt s'est toujours interrogée sur les limites de la fiscalité et elle s'est le plus souvent accordée à considérer que l'impôt devait rester dans des limites raisonnables. L'économie politique s'est trouvée au centre de ces débats en cherchant à définir le seuil marginal de l'impôt, et donc à préciser ses limites, sans doute en s'appuyant sur l'effet d'éviction que les prélèvements obligatoires pourraient avoir sur l'économie privée en obérant le pouvoir d'achat des consommateurs ou en limitant leurs facultés d'épargne. Issues de l'économie politique ou de la science politique les théories de la limitation de l'impôt n'ont en réalité guère laissé de place au droit dans la mesure où le droit fut considéré comme un instrument au service du « pouvoir fiscal » et (ou) un instrument de domination des gouvernants sur les gouvernés. Par conséquent les théories de la limitation de l'impôt font rarement état de considérations juridiques et reposent essentiellement sur des arguments sociologiques, politiques ou des démonstrations mathématiques. Cette place discrète du droit dans la théorie de la limitation de l'impôt provient également du libéralisme des fondateurs du droit financier et fiscal. La science financière n'a cependant pas occulté cette question, bien avant Laffer, Nitti avait écrit en 1928, que : *« L'on devrait logiquement avoir le maximum de l'imposition lorsque l'impôt*

---

1 Jèze G., *« Cours de finances publiques »*, Giard, Paris, 1931, p. 483. ;

2 Schweitzer S., Floury L., *« Théorie de la révolte fiscale, Enjeux et interprétations »*, PUAM, Aix-en-Provence, 2014, p. 82.

3 Direction du budget, *« Panorama des finances publiques »*, Rapport d'activité 2017, p. 5.

4 Répartis entre les administrations centrales (356 Mds €), les administrations locales (135 Mds €) et les administrations de sécurité sociale (176 Mds €), *ibid.*, p. 5.

5 *Ibid.*, p. 10.

atteignant la limite de la pression fiscale, commence à arrêter la production et la consommation, et par conséquent à être d'un rendement plus faible » [6].

S'il y a bien eu une réflexion sur la limitation de l'impôt, force est de constater que celle-ci s'est placée sur le même terrain de l'analyse macro-économique ou de la sociologie. La doctrine financière abandonnera plus tard ces considérations en se limitant à la technique de l'impôt [7]. Pourtant, le droit peut être, par excellence, un instrument de limitation de l'impôt. Certains auteurs, comme Maurice Lauré, ont toutefois voulu remettre en cause le « *mirage du juridisme* », estimant qu' : « *en fait le droit a pris (en France surtout) une importance excessive dans la fiscalité* » et qu'il devait uniquement se préoccuper d'éviter de produire des lois d'impôt complexes [8]. Cela révèle que la question de la limitation de l'impôt par le droit est relativement nouvelle car elle ne pouvait se poser à l'époque (1956) où le législateur était totalement souverain et ne supportait d'autres limites que les siennes. La « souveraineté » législative explique en grande partie la pauvreté des développements juridiques quant à la faculté d'apporter des limites générales à l'impôt car, dans la mesure où celui-ci était librement consenti, les constituants avaient pensé que cette règle suffirait à limiter l'impôt. Ils avaient pourtant donné à l'impôt, expression de la volonté générale, un caractère incontestable. Certes le contentieux fiscal permettait aux contribuables de contester leur imposition et ses modalités de recouvrement, mais ceux-ci ne pouvaient en aucun cas attaquer la loi fiscale dans ses fondements mêmes [9].

L'état du droit a pourtant considérablement évolué depuis lors, et la loi fiscale ne bénéficie plus de l'immunité qu'elle avait connue auparavant. Elle est devenue un acte contestable devant le juge et la question se pose de savoir si l'impôt peut être juridictionnellement limité. Il ne s'agit pas de s'interroger sur la limitation juridique de l'impôt même si le contrôle du juge est bien entendu influencé par le contenu de la norme sur laquelle il s'appuie. Il existe un contrôle juridictionnel de la loi d'impôt qui présente en général un caractère constitutionnel et européen. Ce contrôle repose sur les normes hiérarchiquement supérieures à la loi et il apparaît que la question de la limitation de l'impôt par le droit est le plus souvent tranchée par le juge qui, dans son office, définit les bornes de l'impôt. C'est la raison pour laquelle il semble plus juste d'évoquer la limitation juridictionnelle de l'impôt plutôt que celle, plus générale, des limites juridiques de l'impôt même si la première découle inévitablement des secondes.

Les limites juridictionnelles de l'impôt peuvent être rassemblées autour de deux axes principaux. D'abord, le législateur fiscal, en sa qualité de législateur, est

---

[6] Nitti F., « *Principes de la science des finances* », Tome 1er, Giard, Paris, 1928, p. 123. Nitti insiste cependant sur la complexité à l'époque de la mesure de la pression fiscale en l'absence de données statistiques précises mais aussi à cause de la complexité du système fiscal. Il estime à juste titre que la mesure de la charge fiscale doit être faite au regard du montant total de la richesse privée ou, mieux encore, du revenu annuel de la Nation (ibid. p. 126).

[7] Ainsi M. Waline et J. Laferrière écrivaient en 1952 : « *On peut admettre que l'impôt est un mal au moins pour le contribuable envisagé individuellement mais c'est une nécessité inéluctable. La discussion peut porter non sur l'impôt en général, mais sur les avantages et les inconvénients de tel système d'impôts ou de tel impôt déterminé* », « *Traité élémentaire de science et de législation financières* », LGDJ, Paris, 1952, p. 218.

[8] Lauré M ., « *Traité de politique fiscale* », PUF, Paris 1956, p. 331.

[9] Du reste le contentieux fiscal n'admet toujours pas l'action collective, sauf dans des hypothèses très limitées et strictement encadrées, et demeure donc dans une large mesure un contentieux individuel.

soumis au respect de l'Etat de droit (I). Ensuite, l'Etat de droit assigne des limites précises au législateur fiscal (II).

I) La soumission générale de la loi fiscale à l'Etat de droit

« Par Etat de droit il faut entendre un Etat qui, dans ses rapports avec ses sujets, et pour la garantie de leur statut individuel, se soumet lui-même à un régime de droit ». Ainsi défini par R. Carré de Malberg [10], l'Etat de droit impose à la loi fiscale le respect de certains principes qui peuvent venir limiter juridiquement l'impôt (A). L'Etat de droit affecte par conséquent le principe du libre consentement à l'impôt (B).

A) L'encadrement de la légalité fiscale

Dans toutes les démocraties représentatives, le régime de l'impôt est déterminé par le Parlement qui dispose du pouvoir d'établir les principales caractéristiques de l'impôt. La compétence législative découle en la matière du libre consentement à l'impôt et le principe de légalité fiscale est encadré par les normes qui s'imposent à la loi sous la vigilance des juges constitutionnel ou européen.

La loi fiscale doit respecter la Constitution qui peut positivement limiter l'impôt [11] essentiellement de trois façons. Il est possible que la Constitution prévoie une limitation précise de l'impôt. Aux Etats-Unis, certains Etats fédérés ont posé le principe d'une limitation chiffrée de l'impôt qui pourrait appeler, du fait de cette précision, un contrôle juridictionnel très fort [12]. En réalité il s'agit, sans doute, de l'hypothèse dans laquelle le juge sera sans doute le moins appelé à se prononcer et cela pour deux raisons. D'abord, la clause s'adresse aux exécutifs et aux parlements car elle concerne la préparation et le vote des lois de finances. Ensuite le plus souvent cette limite peut être transgressée par un vote à la majorité qualifiée ou même le recours au referendum lorsque celui-ci existe. A ces clauses prévues par les Constitutions fédérées s'ajoute, aux Etats-Unis, la *« dormant commerce clause »* ou *« negative commerce clause »* [13] qui repose sur l'article I § 8 de la Constitution de 1787 et limite notamment le pouvoir fiscal des Etats fédérés, en vue de protéger la liberté du commerce au sein de l'Union. Ce cas se rapproche de la deuxième hypothèse dans

---

[10] Carré de Malberg R., *« Contribution à la théorie générale de l'Etat »*, Tome 1er, Sirey, Paris, 1920, p. 489, n° 164.

[11] Par exemple pour les développements en Belgique voir E. Willemart, *« Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal »*, Bruxelles, Bruylant, 1999.

[12] Par exemple dans l'Etat du Missouri, les impôts ne doivent pas augmenter sous une même législature de plus de 1% du total des ressources de l'Etat. En Oklahoma, l'augmentation des impôts doit être soumise au Peuple et acceptée par une majorité qualifiée des ¾. On retrouve des limites précises dans la Constitution du Michigan, de l'Ohio ou encore du Wisconsin. La limite peut toucher l'ensemble des impôts ou certains impôts seulement. Elle peut être mise en relation avec le montant des dépenses, la croissance économique et l'indice des prix. National association of states budget officers (NASBO), *«Budget processes »*, Washington, USA, 2015, Table 11, Tax and expenditure limitations, p. 11.

[13] Rotunda R. D. ; Nowak J. E., « Principles of constitutional law », 5ème éd., West academic publishing, USA, 2016, p. 183, chap. 8. Chemerinsky E., *« Constitutional law, Principles and policies »*, 5ème éd., Wolters Kluwer, ASPEN, USA, 2015, p. 476 et s. Voir : Cour suprême, 29 mars 1988, aff. New Energy Co. of Indiana v. Limbach, 486 US 269 (1988) par laquelle la Cour a jugé inconstitutionnelle une disposition accordant des avantages fiscaux en faveur des moteurs fonctionnant à l'éthanol produits dans l'Etat mais pas en faveur de moteurs identiques produits à l'extérieur de l'Etat.

laquelle la Constitution assigne une limite moins précise à l'impôt qui devra être appréciée par le juge. Tel est le cas par exemple de la Constitution espagnole dont l'article 31 prohibe les impôts confiscatoires mais qui a imposé au Tribunal constitutionnel de préciser, non sans difficultés, cette notion. La troisième hypothèse concerne le cas dans lequel la Constitution ou les autres normes supra-légales ne prévoient aucune limite ni précise ni générale à la compétence législative fiscale. Dans ce cas, le juge constitutionnel devra toutefois apprécier la conformité de la loi fiscale en rapport avec les droits et libertés formulés par les textes fondamentaux et assigner une limite à la loi fiscale en la censurant pour violation d'une liberté ou d'un droit. Les pouvoirs du juge sont alors relativement larges, mais ils concernent au moins les deux hypothèses précédentes, car le juge doit désormais, dans l'Etat de droit, statuer sur la compatibilité de cette loi avec les autres droits consacrés par la Constitution. Il convient de relever qu'en Espagne, la limitation de l'impôt est rendue plus difficile par le fait que la Constitution reconnaît l'obligation de payer l'impôt en tant qu'obligation fondamentale [14]. Dans ces systèmes, l'absence de clause générale de limitation de l'impôt n'a toutefois pas empêché le développement d'une jurisprudence spécifique à la question des limites de la législatin fiscale.

La loi fiscale doit également respecter le droit européen qu'il s'agisse du droit de l'Union ou du droit européen des droits de l'homme. Le droit de l'Union européenne comporte, comme le droit constitutionnel américain, une protection de la liberté des échanges intra-communautaires à travers les taxes d'effet équivalent à un droit de douane ou les impositions intérieures discriminatoires [15]. La Cour statue le plus souvent sur renvoi préjudiciel (art. 267 du TFUE) et il appartiendra à la juridiction nationale de statuer sur la conventionnalité de la disposition fiscale. Si un Etat persiste à mettre un œuvre une imposition contraire au droit de l'union, il peut également être condamné par la Cour pour manquement [16]. La loi fiscale doit également respecter les dispositions de la Convention européenne des droits de l'homme. Le respect de la Convention par la législation fiscale est contrôlé par les juges nationaux mais aussi par la Cour européenne des droits de l'homme. La loi fiscale peut par exemple violer le droit de propriété [17] mais la Convention est le plus souvent utilisée dans le cadre des procédures fiscales. Elle est ainsi moins susceptible de limiter l'impôt que le droit de l'Union européenne.

L'impôt peut ainsi être limité du fait de la soumission de la loi fiscale à des normes de droit supérieures. En France le livre des procédures fiscales prévoit du

---

[14] Voir Jimenez Jimenez J., « *Amparo en materia tributaria. Un estudio de derecho comparado sobre la procedencia del proceso constitucional en Espana y México* », Thèse Salamanque, Espagne, 2014, n° 7.

[15] La CJCE a défini une taxe d'effet équivalent à un droit de douane (art. 30 du TFUE) comme « *toute charge pécuniaire, fût-elle minime, unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique, et frappant les marchandises en raison du fait qu'elles franchissent une frontière, lorsqu'elle n'est pas un droit de douane proprement dit* ». De manière réaliste, la Cour ne s'attache qu'aux effets de la taxe quant à la libre circulation (CJCE, aff. 2 et 3/62 du 14 décembre 1962 et 232/78 du 25 septembre 1979, CJUE, 14 juin 2018, aff. C-39/17, Lubrizol France SAS contre Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures). Les impositions intérieures discriminatoires (art. 110 TFUE) aboutissent à avantager les produits nationaux commercialisés sur le marché national (voir CJCE, 23 avril 2002, aff. C-234/99, Niels Nygård).

[16] Pour un exemple récent : CJUE, 4 octobre 2018, aff. C-416/17, Commission c/ République française (rendu à propos de la restitution du précompte mobilier indûment prélevé, et les suites de l'affaire CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-310/09, Accor et l'omission par le Conseil d'Etat de saisir la Cour de justice de l'Union européenne en renvoi préjudiciel).

[17] CEDH, 22 septembre 1994, Hentrich c/France.

reste dans son article L 190 al. 4, que les contestations des contribuables peuvent être fondées sur « *la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, révélée par une décision juridictionnelle ou par un avis rendu au contentieux* ». Cet article permet la réouverture du délai de réclamation des tiers lorsqu'une juridiction a constaté la non-conformité. Le livre des procédures fiscales précise que sont considérés comme des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux les décisions et avis contentieux du Conseil d'Etat, les arrêts et avis contentieux de la Cour de cassation, les arrêts du Tribunal des conflits et les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle. Il ne vise ni les décisions du Conseil constitutionnel notamment rendues sur une question prioritaire de constitutionnalité [18], ni celles de la Cour européenne des droits de l'homme, qui peut du reste, être également saisie par voie préjudicielle.

Le principe de légalité fiscale a ainsi été considérablement transformé depuis l'époque où la doctrine financière écrivait sur la limitation de l'impôt. La légalité fiscale, qui ne connaissait jadis pratiquement aucune limite, est désormais encadrée mais c'est alors le libre consentement à l'impôt qui s'en trouve affecté.

B) La mutation du principe du libre consentement à l'impôt

Dès lors que la légalité fiscale est encadrée par le respect de normes supra-législatives, le consentement à l'impôt subit une profonde mutation. En effet le consentement que l'on pouvait concevoir sans limites, du fait son expression par le canal législatif, a reçu une nouvelle conditionnalité dans la mesure où les compétences fiscales du Parlement relèvent d'une habilitation par la Constitution. Or, il n'est pas concevable que le pouvoir constituant habilite le législateur fiscal à violer la Constitution. Par conséquent l'impôt n'est librement consenti et juridiquement parfait que dans le respect de la Constitution. Le consentement à l'impôt est ainsi limité par le respect de normes supérieures et certains ont ainsi pu critiquer les limites à cette liberté du consentement en remettant en cause un certain « activisme » du Conseil constitutionnel [19]. En réalité le consentement à l'impôt a été, dès la Déclaration de 1789, conçu de manière très large car il comporte la détermination de l'assiette de la quotité de la durée et du recouvrement de l'impôt. Il comprend également le droit d'en suivre l'emploi. Il serait loisible de considérer que dans la fixation des éléments essentiels de l'impôt, le législateur ne subisse aucune limite. Cependant, le droit constitutionnel depuis longtemps interdit aux parlementaires de diminuer les ressources publiques et limite donc, sans doute pour de nobles raisons, le consentement à l'impôt.

Le consentement à l'impôt connaît donc des limites qui n'ont guère été critiquées [20]. L'Etat de droit constitutionnel a ajouté une nouvelle étape procédurale au libre consentement en faisant intervenir le juge constitutionnel. C'est la raison

---

[18] Voir Ayrault L., « QPC et droit fiscal », *LPA*, 2011, n° 194, p. 55 ; Austry S., « QPC fiscale et effets de la décision dans le temps », *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 33, octobre 2011.La législation ne respecte sans doute pas l'autorité des décisions du Conseil prévue par l'article 62 de la Constitution.

[19] Collet M ., « *L'impôt confisqué* », Ed. Odile Jacob, Paris, 2014.

[20] Si ce n'est depuis quelques temps puisqu'il est proposé de supprimer l'article 40 de la Constitution.

pour laquelle il est dorénavant possible d'évoquer la limitation juridictionnelle de l'impôt. Le juge constitutionnel est appelé, en France, à statuer de manière préventive après l'adoption de la loi fiscale. Ce contrôle préventif de constitutionnalité porte essentiellement sur les lois de finances qui constituent le canal le plus souvent utilisé en matière fiscale [21]. Or l'étude d'une décennie de saisines parlementaires montre que le moyen le plus souvent invoqué est la violation de la Déclaration de 1789 et que les parlementaires requérants contestent principalement les mesures fiscales votées par la majorité [22]. Le Conseil constitutionnel devient alors le dernier rempart des contribuables et le consentement à l'impôt ainsi que la nécessité de l'impôt n'autorisent pas le législateur fiscal à passer outre le respect de la Constitution. Par conséquent le juge peut censurer des dispositions fiscales avant leur mise en application. Tel a été le cas par exemple de la Taxation exceptionnelle sur les hauts revenus d'activité [23] dite taxation à 75%, dont le rendement avait été estimé à 210 Millions d'Euros. Tel a également été le cas de la taxe carbone [24], dont le rendement avait été établi à 4,5 Mds d'Euros pour l'année 2010. Ces deux cas illustrent d'ailleurs que l'Etat de droit ne constitue pas une barrière insurmontable car la taxation à 75% et la Taxe intérieure sur la consommation des produits énergétiques, qui soulève aujourd'hui de violentes réactions, ont pu être mises en place par des lois ultérieures. L'Etat de droit permet de perfectionner la loi fiscale dans le cadre d'un contrôle à double détente, le législateur étant appelé, s'il le souhaite, à corriger les imperfections juridiques de l'impôt qu'il établit. Certes, d'aucuns pourraient s'offusquer qu'un juge nommé puisse s'opposer aux volontés d'un Parlement élu et soulever la question de la légitimité du juge. En réalité, comme l'a écrit Louis Favoreu, « *la décision politique ne peut qu'être valorisée par l'existence d'un gardien ou d'un régulateur qui atteste qu'elle a été prise dans le respect de la Constitution* » [25]. Or, la décision fiscale constitue par excellence une décision politique.

La question prioritaire de constitutionnalité a ajouté un contrôle supplémentaire du consentement à l'impôt et instauré un « Etat de droit permanent » en ce qu'elle permet également aux contribuables de contester un impôt bénéficiant auparavant d'une présomption quasiment irréfragable [26] de constitutionnalité. La fiscalité constitue un domaine d'élection de la question prioritaire de constitutionnalité et un moyen nouveau pour le contribuable de contester l'impôt dans ses fondements constitutionnels. Elle a ainsi permis une immixtion sans précédent des droits fondamentaux dans le contentieux fiscal, car auparavant les requérants se heurtaient le plus souvent à la théorie de l'écran législatif [27]. Récemment, la question prioritaire de constitutionnalité, combinée avec les effets de

---

21 Les lois de finances concentrent environ 85% de la législation fiscale.

22 Oliva E., « Les interactions entre saisine parlementaire et contrôle des finances publiques », *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 49, ocotbre 2015, p. 93 et s.

23 Cc, déc. n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, Favoreu L. ; Philip L. et alii, « *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel* », 19ème éd., Dalloz, Paris, 2018, GD n° 47, p. 730.

24 Cc, déc. n° 2009-599 DC, du 29 décembre 2009, cons. 77 et s. Favoreu L. ; Philip L. et alii, « *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel* », 16ème éd., Dalloz, Paris, 2011, GD n° 42, p. 485.

25 Favoreu L., « *De la démocratie à l'Etat de droit* », Débats, Mars-avril 1991, n° 64, p. 162.

26 Sous réserve du contrôle de la loi déjà promulguée selon la jurisprudence dite « calédonienne ».

27 Voir Oliva E., « Ecran législatif et contentieux fiscal », in *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, PUAM, Aix-en Provence, 2010, pp. 395-418.

la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, a conduit à l'abrogation de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts (contribution additionnelle de 3% sur les dividendes) et a généré un contentieux de masse dont le montant s'élèverait à 10 Milliards d'euros [28].

Le consentement à l'impôt est également conditionné par le respect du droit européen et international essentiellement sous le contrôle des juges ordinaires nationaux. Le Conseil d'Etat a pu faire prévaloir le principe d'espérance légitime aux fins de garantir le droit de propriété aux termes de l'article 1er du protocole additionnel n° 1 à la Convention européenne des droits de l'homme [29] à l'occasion d'un litige portant sur plus de 250 millions d'Euros. Les conventions fiscales internationales limitent également le consentement à l'impôt puisqu'elles peuvent prévaloir sur la loi d'impôt [30].

Le consentement à l'impôt a donc été transformé par des limites nouvelles que n'avaient certainement pas suspectées les auteurs de la Déclaration de 1789. Il se trouve subordonné à une « *troïka* » d'ordres juridiques comprenant les ordres constitutionnel, européen et international interprétés par leurs juges respectifs le plus souvent en interrelation par l'effet des questions préjudicielles. En réalité le développement de la jurisprudence fiscale « fondamentale » a permis aux juges d'apporter des limites spécifiques à l'impôt.

II) Les limitations spécifiques de la loi fiscale par l'Etat de droit

Outre les limites liées à son principe même, l'Etat de droit a assigné au législateur fiscal des limites propres développées par la jurisprudence fiscale et qui existent dès lors que la loi fiscale est soumise au respect de dispositions supra-législatives (A). Toutefois, les juges ont tendance à mesurer leur interprétation et à s'autolimiter compte tenu des conséquences que le strict respect de l'Etat de droit pourrait avoir sur les finances publiques ou la société (B).

A) Les limites fondamentales propres à l'impôt

L'examen de la loi fiscale a permis le développement d'une jurisprudence fiscale subtile et dense conduisant à établir les principes devant être respectés par l'impôt. L'impôt a ainsi perdu de son caractère discrétionnaire et incontestable en ce qu'il doit respecter un certain nombre de garanties en faveur des contribuables. Ces garanties peuvent relever de trois catégories. L'Etat de droit impose le respect de droits substantiels en faveur des contribuables. Il s'agit de certaines libertés, telles que la liberté d'entreprendre [31] ou la liberté individuelle [32]. Il s'agit surtout de l'égalité qui comporte, en matière fiscale trois déclinaisons. L'impôt étant établi par la

---

[28] Cc, déc. n° 2017-660 QPC, du 6 octobre 2017, Société des participations financières, CJUE, 17 mai 2017, aff. C 365-16, AFEP e.a.

[29] CE, 25 octobre 2017, Soc. Vivendi, Req. n° 403320, publié *Rec. Leb.*

[30] CE, 5 juillet 2018, Req. n° 401157, *Tables Rec Leb.*

[31] Le Conseil a par exemple protégé, au titre de la liberté d'entreprendre, le secret des affaires qui risquait d'être malmené par le projet BEPS de l'OCDE imposant la publicité de certaines informations révélant la stratégie des entreprises concernées ; CC, déc. n° 2016-741 DC du 8 décembre 2016, n° 2016-741 DC, § 103.

[32] Cc, déc. n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, cons. 70, « *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel* », op. cit., GD n° 60, p. 237.

loi, l'égalité fiscale est d'abord une égalité devant la loi (art. 6 de la déclaration de 1789). L'égalité peut être également une égalité devant l'impôt (art. 6 et 13 de la déclaration de 1789), qui suppose que les contribuables placés dans une situation identique soient traités par la loi de manière identique. Enfin et peut-être surtout elle peut être une égalité devant les charges publiques (art. 13 de la Déclaration de 1789). Dans cette dernière variante, le juge constitutionnel peut limiter l'impôt qui présenterait un caractère excessif [33] en ce sens que par rapport à l'ensemble du système fiscal certains contribuables se trouveraient excessivement surchargés. Les juges participent ainsi à la « *lutte juridique contre les excès d'imposition* » [34] et limitent donc l'impôt en lui assignant une limite « raisonnable ». La Cour constitutionnelle allemande avait jugé que l'on ne pouvait requérir d'un contribuable qu'il consacre plus de la moitié de ses revenus du capital à l'utilité publique [35]. La Cour constitutionnelle italienne a développé un principe de « raisonnabilité » (« *ragionevolezza* ») qui lui permet de contrôler les discriminations fiscales [36]

L'impôt peut également revêtir un caractère confiscatoire. Selon P.-M. Gaudemet, « *il apparaît qu'une imposition peut être qualifiée de « confiscatoire », lorsque l'élévation de son taux oblige le contribuable à amputer son patrimoine pour l'acquitter, son revenu disponible n'y suffisant plus* » [37]. L'impôt confiscatoire a également été défini par le Tribunal constitutionnel espagnol comme un impôt qui aboutit à détruire l'assiette sur laquelle il est établi [38]. Pour l'instant aucun impôt n'a, en France, été jugé confiscatoire mais on peut penser que dans certaines hypothèses les droits de succession ou le rapport fiscal consistant à rappeler dans la succession des donations antérieures seraient confiscatoires [39].

L'Etat de droit impose également des limites tenant à la sécurité juridique et à la qualité du droit. Ainsi, le droit fiscal doit respecter les attentes ou espérances légitimes des contribuables qui sont protégées tant par le droit européen que par le droit constitutionnel. La rétroactivité de la loi fiscale, si elle n'est pas interdite par la Constitution demeure strictement encadrée par un motif impérieux d'intérêt général [40] mais aussi la reconnaissance de la rétroactivité économique [41]. L'Etat de

---

33 Cc, déc. n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 précitée.

34 Mangiavillano A., « *Le contribuable et l'Etat* », Dalloz, Paris, 2013, p. 140.

35 Cour constitutionnelle fédérale, 22 juin 1995, BVerfGE, t. 93, p. 121 ; analyse et commentaire M. Fromont, *RDP* 1997, p. 371.

36 Paladin L., « Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana », *Rivista di diritto tributario*, 1997, I ; Corte costituzionale, Servizio studi, « I principi di proporzionalità e ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale, anche in rapporto alla giurisprudenza delle corti europee », Rome, 25-26 octobre 2013 ; Laleure J., « Le principe d'égalité dans le jugement incident de constitutionnalité en matière fiscale en France et en Italie », *RFFP*, 2015, n° 130, p. 251.

37 Gaudemet P.-M., « Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires », *RIDC*, 1990, n° 2, p. 806.

38 TC espagnol, sent. 150/1990, FJ- 9° ; M. A Collado Yurrita, G. M. Luchena Mozo « *Derecho financiero y tributario, téma 6 Principios constitucionales de derecho financiero : principios materiales* », 3ème éd., Barcelone, 2013, p. 130.

39 A contrario voir : Cc, déc. n° 2016-603 QPC du 9 décembre 2016.

40 Comme du reste la technique des validations législatives relativement fréquentes en droit fiscal qui est strictement encadrée par le juge constitutionnel.

41 Qui concerne la « *modification pour l'avenir d'un dispositif sur la base duquel un contribuable s'est engagé dans la durée en anticipant sa pérennité* » (O. Fouquet, « *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche* », La doc. fr., Paris, 2008, p. 14). La rétroactivité « économique » s'analyse en une « *atteinte portée à un régime qui avait été expressément prévu*

droit impose également que la loi fiscale soit accessible et intelligible [42] et garantit ainsi une certaine égalité devant la loi en évitant de réserver la compréhension de la loi aux contribuables les plus aisés qui peuvent bénéficier du concours de conseillers fiscaux. L'Etat de droit a ainsi promu une certaine qualité du droit fiscal qui offre aux contribuables, destinataires des normes fiscales, certaines garanties et « un droit au bon droit ».

Les juges ont, en outre, imposé des garanties de procédure en faveur des contribuables. Ce sont des droits qui intéressent le procès et qui peuvent concerner particulièrement les contribuables à l'occasion des litiges les opposant à l'administration fiscale [43]. Parmi ces droits figurent le droit au juge [44], le principe du contradictoire et le respect des droits de la défense qui « *ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions répressives mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition, même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature non juridictionnelle* » [45]. Le Conseil constitutionnel a décidé, suite à l'affaire HSBC, que les droits de la défense seraient méconnus si les administrations fiscale et douanière pouvaient se prévaloir d'informations acquises dans des procédures déclarées ultérieurement illégales par le juge [46].

Ainsi, le champ normatif s'imposant spécifiquement au législateur fiscal s'est considérablement étendu soit du fait de la constitutionnalisation du droit fiscal soit de fait de l'influence du droit européen sur le droit fiscal. Pour autant, l'Etat de droit n'annihile pas tout volontarisme du législateur fiscal. Dans son office, le juge fait en effet montre d'une relative auto-limitation.

B) Les limites des limites : l'autolimitation du juge

Si les juges constitutionnels et européens, limitent l'impôt par le développement d'une jurisprudence favorable aux droits des contribuables, force est de constater certaines réserves visant à ménager les ressources fiscales des Etats. La Cour européenne des droits de l'homme a ainsi excepté la matière fiscale du champ d'application de l'article 6 §1 de la Convention [47] et laisse une place à la marge d'appréciation des Etats en matière fiscale [48]. La Cour de justice de l'Union européenne admet les différences de traitement provoquées par une législation

---

pour régir certaines opérations pendant une durée donnée » (Rapport B. Gibert, « *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire* », La doc. fr., Paris, 2008., p. 12).

42 Cc., 18 juill. 2001, n° 2001-447 DC, cons. 23-24 ; 27 novembre 2001, n° 2001-451 DC , cons. 13 ; 12 janvier 2002, n° 2001-455 DC, cons. 9. Voir également CEDH, 27 septembre 2018, Brazzi c/Italie.

43 V. Dussart « Les garanties du contribuable dans la procédure contentieuse », *in* A. Boyer, S. Schmitt (dir.), « *La sécurité juridique et le contribuable* », PUAM, 2016, p. 161 s.

44 CEDH, 21 février 2008, Aff. Ravon et autres c/ France.

45 Cc, déc. n° 90-285 DC du 28 déc. 1990, cons. 56.

46 Cc, déc. n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, cons. 33.

47 CEDH, 12 juillet 2001, Ferrazzini c/ Italie. « *La Cour a dès lors estimé que la matière fiscale ressortissait encore au noyau dur des prérogatives de la puissance publique, le caractère public du rapport entre le contribuable et la collectivité restant prédominant. Partant, elle a jugé que le contentieux fiscal échappait au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il avait nécessairement quant à la situation des contribuables et a conclu que l'article 6 § 1 ne trouvait pas à s'appliquer en l'espèce* ». CEDH et fiscalité, Fiche thématique, Unité de la presse, septembre 2018, p. 10.

48 CEDH, 29 mars 2007, Spampinato c/ Italie ; 4 mars 2014, Eglise de Jésus-Christ des saints des derniers jours c/ Royaume-Uni ; ou encore s'agissant de l'ISF, 4 janvier 2008, Imbert de Trémiolles c/ France.

fiscale nationale lorsqu'elles sont fondées sur un motif impérieux d'intérêt général [49]Le Conseil constitutionnel a très tôt décidé que « *l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression* » [50]. Le Conseil constitutionnel a déduit du principe de nécessité de l'impôt, figurant à l'article 13 de la Déclaration de 1789, un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale et douanière [51]. Cet objectif permet de valider certaines atteintes aux droits et libertés fondamentaux à condition qu'elles ne dénaturent pas le droit ou la liberté en cause. Il reflète la limitation de l'Etat de droit par le principe de nécessité de l'impôt et une certaine sévérité du juge face à des comportements frauduleux. En outre, le principe d'égalité devant les charges publiques n'est pas absolu car le juge ne sanctionne que les ruptures caractérisées de l'égalité et donc les discriminations graves. Il accepte également que certaines inégalités soient justifiées par un motif d'intérêt général en rapport avec l'objectif poursuivi par la loi, mais il refuse de vérifier si le législateur aurait pu atteindre le même objectif par d'autres voies. Depuis peu le juge constitutionnel a restreint le contrôle de l'adéquation de la mesure avec l'objectif poursuivi par la loi en distinguant la fiscalité de rendement de la fiscalité comportementale. Le contrôle sera plus sévère à l'égard de la fiscalité comportementale car le juge vérifiera en ce cas que la mesure est bien en rapport avec l'objectif d'incitation ou de dissuasion recherché ce qu'il ne fera pas dans le cadre de la fiscalité de pur rendement. Le juge constitutionnel espagnol a également restreint le champ de l'égalité en matière fiscale en ne retenant que l'égalité propre à la matière fiscale (art. 31 CE) et en excluant du contentieux constitutionnel fiscal le principe « général » d'égalité [52], contrairement à la Cour constitutionnelle italienne qui, comme le Conseil constitutionnel français soumet la loi fiscale au principe général d'égalité [53]. En matière fiscale la Cour italienne reconnaît également une certaine auto-limitation dans le contrôle de la « raisonnabilité » de la loi fiscale [54].

Outre la volonté de préserver la marge d'appréciation du législateur fiscal, l'auto-limitation est révélée par le recours, très fréquent en matière fiscale, à la technique de la réserve d'interprétation. Cette technique permet au juge de ne pas censurer la loi mais de l'assortir de réserves qui par une interprétation neutralisante, privent la loi de sa potentielle inconstitutionnalité. Dans le domaine fiscal, la réserve d'interprétation permet de maintenir un impôt ou une procédure fiscale tout en le privant de son inconstitutionnalité en indiquant une voie d'interprétation admissible.

---

[49] CJUE, 15 septembre 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, point 44 ; 11 septembre 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, point 69.

[50] Cc, déc. n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, cons. 27, « *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel* », op. cit., GD 60, p. 937.

[51] Cc, déc. n° 99-424 DC du 29 déc. 1999, cons. 52 ; n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, cons. 6.

[52] Tribunal constitutionnel espagnol STC 209/1988, Fj. 6°, voir M. A Collado Yurrita, G. M. Luchena Mozo « *Derecho financiero y tributario* », téma 6 « *Principios constitucionales de derecho financiero : principios materiales* », 3ème éd., Barcelone, 2013, p. 124.

[53] Laleure J., « Le principe d'égalité dans le jugement incident de constitutionnalité en matière fiscale en France et en Italie », *op. cit.*, p. 251.

[54] « *Innanzitutto, l'ampiezza del sindacato di ragionevolezza è variabile in relazione agli oggetti. Si pensi alla materia penale o a quella tributaria, nelle quali si richiede un self-restraint più rispettoso delle valutazioni politiche* », (Avant tout, l'ampleur du contrôle de « raisonnabilité » varie en fonction des objets. On pense à la matière pénale ou fiscale, qui appellent un « self-restraint » plus respectueux des considérations politiques), Corte costituzionale, Servizio studi, « I principi di proporzionalità e ragionevolezza nella giuriprudenza constituzionale, anche in rapporto alla giurisprudenza delle corti europee », *op. cit.*, n° 5, p. 15.

Cette technique permet au juge de préserver la loi fiscale et donc les choix du législateur, mais elle indique ainsi une certaine limitation du contrôle de l'impôt. De même le juge de la loi fiscal utilise très souvent la proportionnalité en ne sanctionnant que les irrégularités les plus graves.

L'auto-limitation du juge de la loi fiscale peut s'expliquer essentiellement par deux raisons. D'une part, le juge de la loi fiscale est un juge politique. La définition du juge politique est assez malaisée. Elle peut d'abord concerner la composition politique d'une juridiction. Elle peut ensuite révéler, comme l'écrit Richard A. Posner, un pragmatisme du juge politique qui s'attache aux conséquences politiques de ses décisions [55]. Enfin dans un sens plus formaliste, on peut admettre dans la catégorie des juges politiques, les juges habilités à statuer sur des décisions politiques et notamment des lois. De ce dernier point de vue, il serait assez confortable de pouvoir clairement distinguer deux juges en matière fiscale. Le juge de la loi fiscale qui serait les juges constitutionnels et européens et le juge de l'impôt qui, en France, serait le juge administratif et le juge judiciaire. La difficulté provient du fait que le juge de l'impôt est habilité également à se prononcer sur la conventionnalité de la loi fiscale et qu'il devient, à ce titre, un juge de la loi fiscale et non pas le seul juge de l'impôt. C'est ainsi que par exemple le juge « ordinaire » pourra décider de ne pas saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle, ce choix étant parfois discutable et pouvant susciter une action en manquement [56].

D'autre part, le juge de la loi fiscale est un juge de la conciliation entre le respect de l'Etat de droit et les prérogatives fiscales des Etats. Il paraît évident que le juge refuse de priver les Etats de leur pouvoir fiscal en excluant toute conception absolutiste de l'Etat de droit qui aboutirait à censurer de nombreuses réformes portant sur l'impôt ou sur les procédures fiscales. En la matière la conciliation donne ainsi naissance à une jurisprudence conciliatrice très subtile qui doit cependant demeurer raisonnable et proportionnée compte tenu du terrain politiquement très sensible de la matière fiscale.

En conclusion, il est possible de critiquer, en France, deux lignes de jurisprudence qui vont sans doute trop loin dans l'auto-limitation du juge. La première était justifiée par le souci de préserver la contribution sociale généralisée et donc le financement de la protection sociale. Elle a donné lieu à une jurisprudence très contestable suivant laquelle aucune disposition de la Constitution n'interdit qu'un impôt soit compris dans l'assiette d'un autre impôt. Tel est le cas de la contribution sociale généralisée dont une partie non déductible reste incorporée dans l'assiette de l'impôt sur le revenu ce qui aboutit à faire payer au contribuable un impôt sur des revenus dont il n'a en réalité jamais disposé. Du reste les motivations du juge sont assez révélatrices d'un choix politique car l'affaire est présentée de telle

---

[55] Posner R. A., « How judges think », Harvard university Press, Cambrige, Massachussets, London, England, 2008, p. 269 *"But political judges are pragmatist, if what is driving them, as i believe it mainly is, the political* consequences *of their decisions"*. Par exemple dans la décision n° 2012-662 DC, du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a ménagé la décision politique de porter le taux marginal de l'impôt sur le revenu à 45%, qui était une mesure importante du candidat François Hollande, en censurant une disposition déjà promulguée du code de la sécurité sociale taxant les retraites « chapeaux ».

[56] Voir CJUE, 4 octobre 2018, aff. C-416/17, Commission c/ République française, précité. CE, 10 décembre 2012, Rhodia et du même jour Accor.

manière que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur « *rende déductible un impôt de l'assiette d'un autre impôt ou modifie cette déductibilité* » [57]. Il serait loisible de se demander si le même principe ne ferait pas obstacle à ce qu'un impôt soit compris dans l'assiette d'un autre impôt ! Certes en l'espèce la déductibilité partielle peut se justifier par l'impact de ce mécanisme sur la progressivité de l'impôt sur le revenu et on en vient alors à rêver d'un impôt sur le revenu proportionnel ou pire encore à souhaiter une dégressivité de l'impôt sur le revenu [58]. Le principe est pourtant retenu également dans l'impôt proportionnel du fait notamment que des impôts sont compris dans l'assiette de la TVA. L'article 267-I du code général des impôts, n'excluant que la TVA de la base d'imposition, « *il s'ensuit que sont à comprendre dans la base d'imposition, quand bien même ils seraient décomptés à part sur la facture, tous les impôts, droits, taxes et prélèvements de toute nature autres que la TVA* » [59]. Il existe donc une juxtaposition de taxes qui aboutit à augmenter le prix de certains produits relativement indispensables comme l'électricité ou les produits pétroliers [60].

Le Conseil constitutionnel a en outre décidé, à propos de l'ISF ou de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI), que la capacité contributive pouvait être révélée par la détention d'un patrimoine [61] et accepte l'interprétation du législateur fiscal consistant à intégrer dans la capacité contributive la détention de biens ou de droits alors même que ceux-ci ne seraient pas nécessairement productifs d'un revenu. En d'autres termes, le Conseil valide « *la décision de prélever au bénéfice de l'ensemble constitué par les cigales et les fourmis, une partie des réserves accumulées par les fourmis* » [62]. Le Conseil refuse de limiter la taxation de la fortune aux revenus de ses détenteurs par exemple au moyen d'un plafonnement rapporté aux seuls revenus réels et non simplement hypothétiques ce qui était l'un des buts du bouclier fiscal.

Dans ces deux hypothèses les solutions sont pourtant simples, décider qu'un impôt ne peut être compris dans la base d'un autre impôt et que la détention d'un patrimoine n'est pas forcément source d'un revenu. Si le juge peut ainsi venir limiter l'impôt, force est de reconnaître que certains progrès peuvent encore être réalisés, mais ce serait plutôt au législateur d'en faire ainsi et il serait bon que le juge ne soit pas systématiquement élevé, comme trop souvent hélas, en « juge pontifiant » [63]. En effet Ronald Dworkin écrivait « *J'ai trouvé l'idée du « juge pontifiant » […] je l'ai comprise comme signifiant que, de nos jours, les juges figurent parmi les principaux porte-parole de la morale et de la conscience d'une nation, s'ils n'en sont pas le seul d'ailleurs* ».

---

57 Cc, déc. n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons. 46.

58 Voir Stourm R. « *Systèmes généraux d'impôts* », *op. cit.*, p. 256 ; Proudhon accusait la progressivité de l'impôt « *d'hypocrisie, de contradiction et d'injustice* », « *Théorie de l'impôt* », Hetzel, Paris, 1864, p.211.

59 Bofip, BOI-TVA-BASE-10-10-20-20120912. Par conséquent sont par exemple inclus dans la base d'imposition de la TVA : les droits sur les alcools (droit de fabrication, droit de consommation) ; le droit de circulation sur les vins, cidres, poirés et hydromels ; les droits de garantie ; les taxes sur les céréales et les graines oléagineuses ; le droit spécifique sur les bières et boissons non alcoolisées ; la surtaxe sur les eaux minérales ; la taxe d'aéroport, les taxes sur l'électricité et bien sûr la taxe intérieure de consommation des produits énergétiques.

60 Et qui augmente artificiellement le montant de TVA exigible ou déductible.

61 Cons. const., n° 81-133 DC du 30 décembre 1981, cons. 4 à 9 ; n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 déc. n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, *Epoux M.*, cons. 11 ; Cons. const., déc. n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, cons. 90 ; Cc, déc. n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, § 57.

62 Lauré M., « *Science fiscale* », PUF, Paris, 1993, p. 174.

63 Dworkin R., in « *Les entretiens de Provence* », à l'initiative de R. Badinter et S. Breyer, Fayard, 2003, p. 99.

Laisser aux juges le soin de lutter contre les excès de la fiscalité révèle en tout cas un malaise de certaines démocraties et constitue une bien fragile barrière si l'on sait que la plupart des révoltes ou révolutions ont de tout temps comporté une dimension fiscale.