

fiches de **Droit fiscal**

Rappels de cours et exercices corrigés

Yannis Vassiliadis



Les sources du droit fiscal, la souveraineté fiscale du Parlement

- I. Les origines de la souveraineté fiscale parlementaire
- II. Les conséquences de la souveraineté fiscale parlementaire

DÉFINITIONS

- **Application rétroactive:** Mécanisme par lequel un texte produit des effets avant son entrée en vigueur.
- **Consentement à/de l'impôt:** Principe selon lequel l'impôt n'est légitime que si consenti par la Nation, notamment au travers de ses représentants.

S'intéresser au droit fiscal demande d'étudier la manière dont il est produit. À cet égard, le Parlement occupe une place particulièrement importante du fait d'un quasi-monopole dans le processus fiscal. On parle ainsi de souveraineté fiscale parlementaire et elle a une origine historique qui se manifeste juridiquement.

I. Les origines de la souveraineté fiscale parlementaire

A. Consentir à l'impôt

La Révolution française de 1789 constitue une étape majeure dans la structuration du système fiscal moderne. Le 17 juin 1789 est particulièrement important puisque l'Assemblée déclare « nuls et illégaux tous les impôts existants, comme établis sans le consentement de la Nation ».

Depuis, est institué en France un principe du consentement de l'impôt. L'imposition n'est pas forcée à la Nation mais en émane par son approbation et il ne saurait exister d'impôt sans cette dernière.

ATTENTION

On sépare habituellement le consentement **À** l'impôt et le consentement **DE** l'impôt. Le premier est un consentement sociologique. Le second est la concrétisation formelle, juridique, du premier permettant de garantir que l'impôt est légitime puisque consenti par la Nation, par le truchement de ses représentants.

B. La mise en œuvre juridique du consentement

Le consentement est abordé par plusieurs textes juridiques. Tout d'abord, il est prévu en l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) de 1789 qui 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 ».

Le consentement de l'impôt se concrétise aussi dans l'article 34 de la Constitution de 1958 qui prévoit que les règles d'assiettes, de taux et les modalités de recouvrement des impositions relèvent du domaine de la loi. Il existe ainsi un principe de légalité de l'impôt, différent de la légalité pénale.

Le domaine réglementaire comprend aussi certains éléments fiscaux, mais c'est marginal et réservé, par exemple, à des points de procédure ou à des éléments de précision de la loi fiscale.

II. Les conséquences de la souveraineté parlementaire

A. Le Parlement, producteur unique du droit fiscal

La conséquence première de l'article 34 de la Constitution est que, sous réserve des limitations que nous verrons dans la fiche n° 2, le Parlement est seul compétent pour établir les dispositifs fiscaux.

Ainsi, on dit que le Parlement a une souveraineté fiscale qui s'explique par sa fonction de représentation nationale.

B. Les modalités d'application du droit fiscal

Le Parlement peut produire des normes fiscales dans les lois ordinaires et dans les lois de finances votées chaque année. La régularité de ce vote constitue, outre un besoin budgétaire et juridique, un renouvellement formel et explicite, dans l'article 1^{er} de la loi de finances, du consentement de l'impôt.

Toutefois, la Loi Organique relative aux Lois de Finances, texte majeur de 2001 redéfinissant un grand nombre de modalités des finances publiques, prévoit que si certaines compétences sont partagées entre les lois de finances et les lois ordinaires cela ne concerne que les dispositifs n'affectant pas l'équilibre budgétaire. Une loi organique de 2021, modifiant la LOLF, prévoit aussi que les lois de finances de fin de gestion ne peuvent créer de nouvelles mesures mais peuvent en modifier des existantes.

S'intéresser à la production normative fiscale conduit à étudier les modalités d'application de ces normes et notamment une particularité fiscale : la possible rétroactivité. Afin de couper l'herbe sous le pied aux personnes qui auraient abusivement profité de la proche venue d'une réforme, le législateur permet régulièrement une application rétroactive des dispositifs fiscaux. Souvent la mesure trouve à s'appliquer à date de sa première annonce, le contribuable pressé se retrouve ainsi privé de son avantage abusif.

Il y a toutefois des limites à cette rétroactivité et le Conseil constitutionnel précise que cela ne doit pas « porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement [en] être attendus » (CC, n° 2013-682 DC, 19/12/2013). Ainsi, la rétroactivité de la loi fiscale ne peut pas remettre en cause ce qui a pu être jugé sous l'empire de la loi précédente.

À RETENIR

- Le droit fiscal français repose sur la souveraineté fiscale parlementaire, établie lors de la Révolution française en 1789. Le consentement à/de l'impôt est un principe fondamental, ancré dans la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen et la Constitution de 1958.
- Le Parlement détient une souveraineté fiscale, produisant en exclusivité le droit fiscal. Il élabore des normes fiscales dans les lois ordinaires et les lois de finances annuelles.
- La rétroactivité fiscale est parfois utilisée pour éviter les abus, mais elle est soumise à des limites énoncées par le Conseil constitutionnel pour protéger les situations légalement acquises.

POUR EN SAVOIR PLUS

- GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., TRESCHER B., *Droit fiscal général*, Dalloz, coll. « Le cours Dalloz », 14^e éd., 2023.
- ROSA A., « Le consentement à l'impôt en temps de crise : repenser la confiance », in Bernard, Elsa, Grabias, Fanny (dir.), *La confiance en temps de crise*, Bruylant, 2021, À la croisée des droits.
- ROSA A., *Solidarité et impôt : recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, coll. « Bibliothèque parlementaire & constitutionnelle », 2015.

POUR S'ENTRAÎNER : QUESTIONS

1. Monsieur F s'interroge, il a entendu que l'impôt était consenti. Il est toutefois curieux puisqu'il ne se souvient pas avoir formulé quelque accord individuel que ce soit. Expliquez-lui donc la manière dont se produit le consentement de l'impôt.
2. Madame X a obtenu le 12 janvier 2024 une décision définitive au sujet d'un litige qui l'oppose depuis longtemps à l'administration fiscale. Quelques années après est publiée une loi fiscale qui s'applique de manière rétroactive au 1^{er} janvier 2024. Madame X est inquiète puisque sous l'empire de cette nouvelle loi elle ne serait plus gagnante de son litige, mais perdante. Indiquez à Madame X si elle a, ou non, raison de s'inquiéter.

CORRIGÉ

1. Le Consentement de l'impôt n'est en rien un acte individuel. Il s'agit d'un consentement de la Nation en général qui s'exprime au travers de ses représentants. Le renouvellement du consentement se fait chaque année au travers du premier article de la loi de finances qui autorise expressément l'impôt pour l'année à venir.
2. La rétroactivité de la loi fiscale est possible, notamment afin de permettre de compenser les actions de contribuables visant à anticiper l'application de ladite loi. Toutefois, comme le précise le Conseil constitutionnel, cette rétroactivité a des limites et elle ne peut, par exemple, remettre en cause l'autorité de chose jugée d'une décision définitive, notamment en application du principe de séparation des pouvoirs. En conséquence Madame X n'a pas de raison particulière de s'inquiéter à ce propos.

Les limites au pouvoir fiscal du Parlement

- I. Les limitations internes à la souveraineté fiscale parlementaire
- II. Les limitations internationales à la souveraineté fiscale parlementaire

DÉFINITIONS

- **Imposition directe** : Dans le présent contexte, désigne les impôts touchant le revenu, les capitaux et le patrimoine. Plus d'informations dans la fiche n° 3.
- **Imposition indirecte** : Dans le présent contexte, désigne les autres impositions, notamment liées à la consommation comme la TVA. Plus d'informations dans la fiche n° 3.
- **Objectif de Valeur Constitutionnelle** : Objectif dégagé par le Conseil constitutionnel permettant d'orienter le législateur à des fins d'agencements de principes ayant la même autorité. Cela permet de limiter certaines libertés au nom de l'objectif invoqué.

Si la fiche n° 1 nous permettait de voir le rôle central du Parlement dans la production normative fiscale française, notamment du fait de l'article 34 de la Constitution de 1958, il convient de s'intéresser à ce qui limite et relativise son pouvoir. Le Parlement voit ainsi ses capacités et compétences encadrées, voire remises en question par d'autres entités mais ces atteintes sont souvent le fait même de la loi, donc du Parlement.

I. Les limitations internes à la souveraineté fiscale parlementaire

A. Une production normative encadrée par des principes constitutionnels

Le Parlement est encadré dans sa production fiscale par certains principes que l'on retrouve dans la Constitution. À ce titre, trois éléments sont d'une particulière importance en droit fiscal.

Le premier est le **principe d'égalité** qui est en réalité un principe double. C'est, d'une part, une **égalité devant l'impôt** issu de l'article 6 de la DDHC qui prévoit simplement une égalité entre les citoyen (ne) s face à l'impôt. Toutes personnes placées dans une situation comparable doivent être soumises à des impositions comparables.

C'est, d'autre part, une **égalité par l'impôt** prévu par l'article 13 de la DDHC et qui s'appuie sur le fait que l'impôt doit être réparti de manière égale entre les citoyens en fonction de leurs capacités à contribuer. Ce principe permet au législateur de créer des différences de traitement entre des citoyens placés dans des situations objectivement différentes.

La différenciation doit être justifiée par la recherche de l'intérêt général et les critères doivent être objectifs, rationnels et directement liés à la complétion de l'objectif de la loi qui l'instaure. Ainsi, deux contribuables dans des situations différentes peuvent recevoir un traitement fiscal différent si cela est nécessité par des questions d'intérêt général.

Le deuxième élément est un **principe de nécessité de l'impôt**. Issu des articles 13 et 14 de la DDHC, il reconnaît simplement que la levée de l'impôt est un besoin indispensable pour un État. En conséquence le législateur sera conduit à adopter des mesures pour recouvrir l'impôt et éviter les comportements de fraudes même si cela implique des dispositifs coercitifs.

Le troisième est un peu différent en ce que c'est un ensemble. Il s'agit des **objectifs de valeurs constitutionnels**. Ce sont des objectifs qui permettent au Conseil constitutionnel d'agencer différents éléments de même valeur juridique.

Il y en a plusieurs, mais l'on peut prendre comme exemple le cas de la lutte contre la fraude fiscale. Elle est directement liée au principe de nécessité de l'impôt, mais cela peut impliquer, dans l'hypothèse de mesures coercitives, des violations de la vie privée. Il faut donc, puisque ces deux éléments ont la même valeur juridique, trouver une manière de les agencer faute de quoi le second «bloquerait» le premier alors qu'il n'a aucune préséance sur lui.

B. Le rôle de la doctrine administrative

L'administration fiscale produit de la doctrine. C'est un corpus interprétatif de la loi fiscale. C'est le Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP). Il s'agit d'un ensemble, accessible gratuitement *via* Internet depuis 2012, qui est largement utilisé par les fiscalistes puisqu'il rassemble des explications, des exemples, des jurisprudences, etc. C'est une véritable mine d'information comme il en existe peu.

La particularité de cette doctrine est qu'elle est, dans certains cas, opposable à l'administration. Cela signifie qu'il est possible de s'appuyer dessus sans crainte dans le cadre d'échanges avec l'administration. Le principe est qu'un contribuable qui l'a suivi de bonne foi s'est appuyé sur une production de l'administration, il est donc en droit d'espérer que l'interprétation est fiable.

Alors l'article L. 80A du Livre des Procédures Fiscales (le «code des procédures fiscales») prévoit que quand un contribuable s'est fondé de bonne foi sur une interprétation de la loi fiscale par l'administration, alors il ne peut être sanctionné pour cela. Cela est possible quand bien même l'interprétation de l'administration se trouverait erronée. Il s'agit ainsi de ne pas sanctionner celui qui a cru bon de suivre les explications qui semblaient les plus officielles et légitimes.

Attention toutefois, ce texte ne s'applique pas aux éléments de procédure, mais concerne tout de même les questions de taux, d'assiette et liquidation.

Aussi, cette garantie n'est offerte qu'au contribuable, l'administration ne peut pas se fonder sur sa propre interprétation erronée pour le sanctionner. L'opposabilité ne va que dans l'intérêt du contribuable.

Une autre garantie est issue de l'article L. 80B du Livre des Procédures Fiscales (LPF). Elle repose sur une action du contribuable qui va effectuer un **rescrit**.

Il s'agit d'une demande faite à l'administration, à propos d'une situation particulière qui ne s'est pas encore produite et que le contribuable va expliciter dans une demande de validation. L'administration répondra en acceptant ou non la légalité du montage.

Si elle prend expressément position alors sa décision l'engage pour ce contribuable qui sera, en cas de validation du montage, protégé par l'interprétation de l'administration dès lors qu'il fait effectivement ce qu'il a annoncé dans sa demande. En cas de refus, si le contribuable met en œuvre ses plans, il pourra être sanctionné comme n'importe quelle personne, le rescrit ne le protégera pas.

Le rescrit est normalement personnel. Cependant, l'administration peut parfois choisir de le publier pour permettre à d'autres personnes dans la même situation de bénéficier de la prise de position.

Il existe aussi des rescrits spécifiques, tacites (Art. L80B, 2° du LPF). Dans ce cas, le défaut de réponse sous 3 mois vaut prise de position implicite de l'administration validant la situation présentée. Il y a des formulaires spécifiques aux opérations concernées avec toutes les informations à transmettre pour éviter que la présentation de la demande soit incomplète. Le contribuable doit présenter les conditions de fait mais aussi une solution fiscale argumentée pour l'opération de la situation concernée.

Il est ainsi possible qu'une interprétation issue de la doctrine administrative vienne supplanter une loi dans certains cas. Toutefois, cette limitation étant légalement prévue, l'atteinte au pouvoir du Parlement est évidemment bien contenue.

C. Le cas des impôts locaux

Bien que cela fasse l'objet des fiches 37 à 39 du présent ouvrage, il est nécessaire d'aborder en quelques mots la question des impôts locaux. Certaines collectivités territoriales et EPCI ont des compétences fiscales au titre de l'article 72-2 de la Constitution. Elles peuvent, dans les limites fixées par la loi, établir l'assiette et le taux de certaines impositions.

Encore une fois c'est une limitation du pouvoir parlementaire qui reste encadrée par la loi et c'est davantage une délégation de compétence qu'une véritable atteinte aux capacités du Parlement.

II. Les limitations internationales à la souveraineté fiscale parlementaire

A. Le droit de l'Union européenne

L'Union européenne présente quelques particularités en matière fiscale. Il est nécessaire de séparer la question en deux points.

D'une part en matière **d'imposition directe** l'Union européenne n'a pas de compétence. Toutefois cela ne signifie pas que les États membres sont tout à fait libres de faire ce qu'ils veulent. Depuis un arrêt de la CJUE « Schumacker » (CJUE, 14/02/1995, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, C-279/93), les États doivent, dans leur droit fiscal interne, respecter le droit de l'Union européenne, notamment les quatre libertés fondamentales (libre circulation des biens, capitaux, services et personnes). Il y a ainsi une influence indirecte de l'Union européenne en matière de fiscalité directe, même en l'absence de compétence dans les traités.

D'autre part, en matière **d'imposition indirecte**, notamment de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), la situation est différente. La taxe sur la valeur ajoutée est une imposition qui fait l'objet d'un effort d'harmonisation depuis 1967. L'objectif est de parvenir à un régime unique de TVA au sein de l'Union. Les travaux sont encore en cours. La sensibilité de la matière et la nécessité d'unanimité pour les décisions fiscales au sein de l'UE ralentissant le travail. Seuls certains éléments ont été harmonisés ou coordonnés.

À l'heure actuelle, la situation est la suivante : le droit de l'Union européenne encadre, via plusieurs directives, la répartition du paiement de la TVA à l'occasion de différentes opérations (voir fiche n° 24), mais aussi le fonctionnement des taux. S'il n'est pas encore question de taux totalement harmonisés au sein de l'Union, cette dernière fixe des fourchettes pour différents niveaux de taux (voir fiche n° 28) et ce que touchent ces échelons.

Les droits d'accises (voir fiche n° 32) font aussi l'objet de réglementations européennes.