



La référence du droit en ligne



---

[Les principes du droit fiscal \(cours\)](#)

# Table des matières

---

Table des matières .....	2
Introduction.....	3
Le principe de légalité de l'impôt .....	4
Le principe d'annualité .....	4
Le principe d'égalité devant l'impôt .....	4
Le principe de nécessité de l'impôt.....	4
Le principe de non-rétroactivité de la loi .....	4
Le principe de sécurité juridique .....	5
Le principe général du respect des droits de la défense.....	5
Le caractère contradictoire de la procédure fiscale .....	5
L'indépendance de l'instance fiscale et de l'instance pénale.....	5

# Introduction

---

Si le législateur se doit de respecter les grands principes budgétaires lors de l'élaboration des lois de finances, il est aussi soumis aux principes du droit fiscal qui trouvent leur source dans le bloc de constitutionnalité. Ces derniers principes sont, du fait de la création récente de la Question Prioritaire de Constitutionnalité (QPC), de plus en plus invoqués. Il est possible d'en dresser une brève présentation.

## Le principe de légalité de l'impôt

Ce principe est issu de l'article 14 de la Déclaration de 1789 qui prévoit 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». Ce principe est aujourd'hui repris par l'article 34 de la Constitution de 1958. Traduction juridique du principe du consentement politique de l'impôt, ce principe confère au législateur un rôle primordial, rôle qui est, cependant, atténué du fait de considérations politiques et communautaires.

Ainsi, seul le législateur a le pouvoir de créer ou de supprimer des impôts, qu'il s'agisse d'impôts d'Etat ou de ceux des collectivités territoriales. Si ces dernières disposent du pouvoir de fixer l'assiette et le taux des impositions créées par le législateur, c'est seulement dans les limites fixées par ce dernier. Autre signe du rôle cardinal du législateur, celui-ci ne saurait faire preuve d'incompétence négative, c'est-à-dire transférer un quelconque pouvoir au Gouvernement ou à l'Administration du fait de l'imprécision d'un texte législatif. Ainsi, si une disposition peut faire l'objet de deux interprétations, elle sera déclarée inconstitutionnelle. Il faut, cependant, noter que l'incompétence négative ne peut être invoquée à l'appui d'une QPC, le Conseil constitutionnel ne la rangeant pas dans la catégorie des droits et libertés garantis par la Constitution.

Ces considérations sont, cependant, atténuées par le fait que c'est le Gouvernement qui a, sous la V<sup>e</sup> République, l'initiative de la politique fiscale. Par ailleurs, les traités communautaires limitent la place du législateur pour les impôts harmonisés, tels que la TVA.

## Le principe d'annualité

Le principe de l'annualité de l'impôt est le corollaire du principe de l'annualité budgétaire. Ainsi, l'autorisation de lever l'impôt doit être annuelle. De plus, le principe d'annualité a un effet sur la méthode d'imposition elle-même : ainsi, les impôts directs, tels que l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, frappent les gains réalisés par les contribuables au cours d'une année entière.

## Le principe d'égalité devant l'impôt

Ce principe recouvre deux principes : le principe d'égalité devant la loi, et le principe de l'égalité devant les charges publiques prévus par l'article 6 de la Déclaration de 1789. Ce dernier principe d'une part implique l'absence d'immunité fiscale, c'est-à-dire de tout privilège fiscal total et définitif, comme il pouvait en exister avant 1789, et d'autre part interdit toute charge fiscale disproportionnée pesant sur une catégorie de contribuable par rapport à celle qui pèse sur d'autres catégories. Plus généralement, le Conseil constitutionnel applique en matière fiscale sa jurisprudence classique sur le principe d'égalité. Ainsi, le principe d'égalité devant l'impôt autorise des traitements différents basés sur des différences de situation ou sur un motif d'intérêt général. Enfin, le Conseil constitutionnel a reconnu que des personnes placées dans des situations différentes ne peuvent être traitées de la même façon sans justifications objectives et rationnelles.

## Le principe de nécessité de l'impôt

Le principe de nécessité de l'impôt est posé à l'article 13 de la Déclaration de 1789. Alors que certains auteurs considéraient que ce principe concernait uniquement les impôts finançant la force publique ou les charges d'administration, le Conseil constitutionnel a, au contraire, retenu une interprétation large de celui-ci. Aussi, le principe de nécessité de l'impôt concerne l'ensemble des recettes fiscales. De plus, c'est ce principe qui légitime le contrôle fiscal et la répression de la fraude.

## Le principe de non-rétroactivité de la loi

Ce principe a fait l'objet d'une consécration par le Conseil constitutionnel qui a disposé qu'en principe le législateur ne peut conférer de caractère rétroactif aux amendes fiscales. Mais au-delà de cette question, ce principe est appliqué de façon nuancée par le juge fiscal. Ainsi, pour le Conseil

d'Etat, ce principe ne vaut pas pour les intérêts de retard. Aussi, le juge considère, en matière de droit pénal fiscal, qu'il y a lieu d'appliquer la loi pénale la plus douce, autrement dit de faire œuvre de rétroactivité. Au final, en dehors de la matière répressive, le Conseil constitutionnel ne censure pas la rétroactivité fiscale, sous réserve du respect de trois conditions : le respect du principe de non-rétroactivité en matière pénale, celui des décisions de justice passées en force de chose jugée et l'existence d'un but d'intérêt général.

### **Le principe de sécurité juridique**

Ce principe a pour but de protéger les contribuables contre les conséquences de modifications législatives intempestives. Sans consacrer explicitement ce principe, le Conseil constitutionnel s'estime, cependant, compétent pour censurer les dispositions législatives incompatibles avec la nécessaire clarté et intelligibilité de la loi. En effet, de telles dispositions seraient source d'insécurité juridique pour les administrés.

### **Le principe général du respect des droits de la défense**

Ce principe général du droit trouve de multiples applications en droit fiscal. Ainsi, le Conseil constitutionnel considère qu'il s'impose au législateur lorsque ce dernier édicte des sanctions fiscales. Mais, plus généralement, la Haute juridiction estime qu'il s'impose à l'Administration fiscale, et ce même sans rappel explicite par le législateur.

### **Le caractère contradictoire de la procédure fiscale**

Il s'agit là de l'une des applications particulières du principe général des droits de la défense. En la matière, le juge de l'impôt suit une voie caractérisée par la volonté d'étendre le principe du contradictoire, et ce même dans les cas non prévus par la loi. Ainsi, le Conseil d'Etat a appliqué ce principe aux impôts directs locaux, alors que l'article 56 du Livre des procédures fiscales exclue l'application de la procédure de rectification contradictoire. Mais, pour le juge administratif, cet article exclue simplement l'application de la procédure contradictoire de droit commun; en conséquence l'Administration n'est pas dispensée du respect du principe général du contradictoire.

### **L'indépendance de l'instance fiscale et de l'instance pénale**

Juge de l'impôt et juge pénal peuvent être amenés à statuer sur la même affaire. En la matière, le principe est l'indépendance des procédures. Ainsi, et d'une part, la procédure contentieuse devant le juge fiscal ne lie pas le juge pénal : ce dernier n'est pas lié notamment par les valeurs d'assiettes déterminées par le juge fiscal. A l'inverse, et d'autre part, le juge de l'impôt dispose d'une grande liberté d'appréciation vis-à-vis des faits constatés par le juge pénal : ainsi, si celui-ci est lié par la constatation des faits opérée par le juge pénal, il est, en revanche, libre quant à l'appréciation de ces mêmes faits.

Enfin, la règle non bis in idem, qui interdit le cumul des peines pour une même infraction, n'est pas appliquée par le juge de l'impôt : ainsi, des sanctions fiscales peuvent venir s'ajouter aux sanctions prononcées par le juge répressif. Mais, le Conseil constitutionnel a posé, en 1997, un principe de proportionnalité : en conséquence, en cas de cumul des sanctions, leur montant global ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.