



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

Les principes du droit fiscal
(cours)

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	2
Introduction.....	3
I - Le principe de légalité de l'impôt.....	4
A - La notion d'impositions de toute nature	4
1 - Ce qu'elle recouvre.....	4
2 - Ce qu'elle exclut	5
B - Le régime des impositions de toute nature	6
II - Le principe d'égalité devant l'impôt.....	7
A - Hier : un principe conçu sur le modèle administrativiste	7
B - Aujourd'hui : un principe renouvelé	8
1 - Un contrôle de la cohérence des dispositifs fiscaux à caractère discriminatoire	8
2 - Le contrôle de la proportionnalité des traitements différenciés.....	8
III - Le principe de nécessité de l'impôt.....	10
A - La question de la rétroactivité de la loi fiscale.....	10
B - Principe de nécessité et sanctions fiscales.....	12
C - Principe de nécessité et pouvoirs d'investigation de l'Administration fiscale.....	13
D - Principe de nécessité et complexité excessive de la loi fiscale.....	14
IV - Les autres principes de source interne	15
A - Le principe d'annualité.....	15
B - Le principe général du respect des droits de la défense.....	16
C - L'indépendance de l'instance fiscale et de l'instance pénale	17
V - Les principes de source internationale	18
A - Les principes d'origine communautaire.....	18
1 - Un principe d'harmonisation.....	18
2 - Un principe de non-discrimination.....	19
B - Les principes d'origine européenne.....	20
1 - Le droit d'accès à un tribunal indépendant et impartial.....	20
2 - Le droit au respect des biens.....	20
C - Les conventions fiscales bilatérales : le principe de non double imposition	21

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. En effet, la Constitution, et plus précisément son préambule, consacre des principes ayant vocation à encadrer l'action du législateur, organe de décision principal en matière fiscale. Cette source normative a pris une importance accrue depuis la décision « Liberté d'association » du 16 Juillet 1971 du Conseil constitutionnel : en effet, par cette décision, la Haute juridiction a intégré au bloc de constitutionnalité l'ensemble des textes auxquels le préambule constitutionnel fait référence, tels que la Déclaration de 1789 ou le préambule de la Constitution de 1946. Or, ces textes, très riches, consacrent des principes qui, s'ils ne sont pas spécifiques au droit fiscal, y prennent un relief particulier : ainsi en va-t-il du principe de légalité de l'impôt qui implique que l'essentiel des règles qui forment le droit fiscal soit posé par la loi (I), du principe d'égalité devant l'impôt dont la conception, d'influence administrativiste à l'origine, a été renouvelée ces dernières années (II), ou encore du principe de nécessité de l'impôt qui encadre, notamment, la question des sanctions fiscales et celle de la rétroactivité de la loi fiscale (III). Trois autres principes seront aussi évoqués : le principe d'annualité, le principe général du respect des droits de la défense et le principe de l'indépendance de l'instance fiscale et de l'instance pénale (IV).

A coté de ces principes d'origine interne, existent des principes émanant de la sphère internationale (V), qu'il s'agisse de l'Union européenne, de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme, ou tout simplement de conventions bilatérale dont l'objet principal est d'éviter les doubles impositions. Ces sources ont pris une place croissante depuis plusieurs décennies du fait du développement des échanges économiques internationaux et de la construction de l'Union européenne. Cette influence est telle que le droit international ne régie pas seulement des situations fiscales intéressant plusieurs Etats, mais trouve aussi à s'appliquer à des situations purement nationale : par exemple, le régime juridique de la TVA est déterminé au niveau communautaire, même lorsque l'opération est strictement nationale, conformément au principe d'harmonisation prévu par les traités pour les impôts indirects. Si les impôts directs échappent à cette logique, la Cour de justice des communautés européennes a, cependant, jugé que devait, malgré tout, être respecté le principe de non discrimination. Au niveau de la Convention européenne des droits de l'Homme, ce sont surtout le droit d'accès à un tribunal indépendant et impartial et celui au respect des biens qui prennent un relief particulier en matière fiscale.

I - LE PRINCIPE DE LEGALITE DE L'IMPOT

Le principe de légalité prend une signification particulière en droit fiscal. En effet, si en droit administratif, il signifie la soumission de l'Administration au droit, pour ce qui nous concerne, il vise l'idée selon laquelle l'essentiel des règles qui forment le droit fiscal est posé par la loi. 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 ». Traduction juridique du principe du consentement politique de l'impôt, ce principe est repris par l'article 34 de la Constitution de 1958 qui prévoit que « la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Dès lors, déterminer quand une question de droit fiscal relève du législateur amène à s'interroger sur la notion d'impositions de toutes nature ; il faudra, par la suite, analyser le régime de ces dernières.

A - La notion d'impositions de toute nature

Il est de coutume d'opposer les impositions de toutes natures aux redevances, c'est-à-dire au prix exigé par une autorité administrative pour bénéficier d'un service public, et dont la création ne relève pas de la loi mais de l'Administration. Distinguer ces deux notions est, alors, fondamental pour savoir quand une Administration peut demander à l'administré le paiement d'un droit sans avoir à passer par la loi. En la matière, les différentes autorités administratives ont eu tendance à développer les redevances exigées des usagers. Soucieux de contenir cette expansion et de préserver, ainsi, les prérogatives du Parlement, juge administratif et juge constitutionnel ont adopté une conception restrictive de la notion de redevance : ainsi, tout ce qui ne correspond pas à la définition stricte d'une redevance est une imposition de toute nature et relève donc de la loi. Avant d'exposer ce que la notion d'impositions de toutes nature recouvre et ce qu'elle exclut, il importe de faire une précision : il s'agit ici de souligner que l'analyse d'un prélèvement ne doit pas s'arrêter à son appellation ; ainsi, la redevance audiovisuelle appartient, contrairement à ce que son nom indique, à la catégorie des impositions de toutes natures.

1 - Ce qu'elle recouvre

La notion d'impositions de toute nature recouvre les impôts proprement dits, mais aussi les taxes fiscales et les impositions quasi-fiscales. S'agissant des impôts au sens strict, les jurisprudences administratives et constitutionnelles retiennent cinq critères d'identification. Ainsi, il s'agit de prélèvements pécuniaires effectués par voie d'autorité et opérés de manière définitive. Quatrième caractéristique, l'impôt vise à assurer le financement des différentes personnes publiques, et même de personnes privées gérant un service public. Dernière critère, le prélèvement n'implique aucune contre-partie au profit du contributeur et permet d'assurer indifféremment le financement de toutes les charges publiques.

Les taxes fiscales sont perçues, comme les redevances, à l'occasion du fonctionnement d'un service public. Mais, elles s'en distinguent par le fait que leur paiement n'est pas la contre-partie du service rendu : ainsi, la taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères doit être payée par tous les contribuables de la commune, même s'ils n'utilisent pas effectivement le service.

Quant aux impositions quasi-fiscales, elles se distinguent des deux précédentes catégories par le fait que le législateur peut les faire échapper aux règles du contentieux de l'impôt ou confier un large pouvoir au règlement pour fixer leurs taux, assiette ou modalités de recouvrement. Bien que les

jurisprudences administratives et constitutionnelles aient tenté d'en diminuer le nombre, ce type d'imposition subsiste : l'on peut citer, par exemple, le prélèvement agricole frappant les importations ou encore le prélèvement sur les jeux de loterie ou de casino.

2 - Ce qu'elle exclut

Doivent être distinguées de la catégorie des impositions de toutes natures, d'une part les redevances, d'autre part les cotisations sociales.

En premier lieu, les redevances, qualifiées aussi de « rémunérations pour service rendu », correspondent au prix payé par l'utilisateur d'un service public ou d'un ouvrage public en contre-partie de l'usage de ce service ou de cet ouvrage. S'agissant de cette dernière notion, juge constitutionnel et juge administratif ont récemment apporté des précisions. Ainsi, pour le premier, la contre-partie peut être seulement à venir. Quant au Conseil d'Etat, il estime que l'Administration peut fixer le montant d'une redevance en fonction non seulement du coût du service, mais aussi de la « valeur économique » de la prestation, c'est-à-dire de l'ensemble des avantages qu'en tire l'utilisateur, tel que, par exemple, la notoriété d'un hôpital pour la redevance des médecins libéraux exerçant au sein d'un tel établissement (CE, ass., 16/07/2007, Syndicat national de défense de l'exercice libéral de la médecine à l'hôpital). Autre caractéristique de la redevance, elle est seulement payée par l'utilisateur. Surtout, le prix exigé doit avoir pour seule vocation de couvrir les charges assumées par l'Administration à l'occasion de la fourniture du service : ainsi, une redevance permettant de couvrir non seulement les coûts du service public de rattachement, mais aussi ceux d'autres services publics serait considérée comme une véritable imposition ; en pareille hypothèse, il s'agirait d'un impôt créé en toute illégalité qui aurait dû faire intervenir le législateur.

S'agissant des cotisations sociales, il faut noter qu'elles constituent tant des prélèvements obligatoires que des ressources publiques. Mais, elles se distinguent des impositions par le fait que leur versement comporte une contre-partie. En la matière, la compétence du législateur se limite à la fixation des principes fondamentaux de la Sécurité sociale et des conditions générales de l'équilibre financier des caisses de sécurité sociale. Si juridiquement la distinction entre impositions et cotisations sociales est fondamentale, d'un point de vue politique et économique, elle l'est moins : en effet, la question du poids de la dette publique et des déficits publics, notamment au regard des exigences communautaires et des impératifs de compétitivité économique, oblige à s'intéresser aux deux types de prélèvements.

B - Le régime des impositions de toute nature

Ce qu'il importe au préalable de retenir est que la Constitution donnant une compétence exclusive au législateur en la matière, celui-ci a seul le pouvoir tant de créer ou supprimer des impôts, qu'il s'agisse d'impôts d'Etat ou d'impôts locaux, que de déterminer dans leur intégralité les régimes des impositions qu'il crée. Dès lors, il ne saurait en confier une partie au pouvoir réglementaire sous peine d'être sanctionné pour incompétence négative. Ces considérations sont, cependant, atténuées par le fait que c'est le Gouvernement qui a, sous la V^e 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. Quoiqu'il en soit, le législateur est compétent pour fixer un certain nombre de points :

⌘ l'assiette, c'est-à-dire la consistance de la matière imposable, ce sur quoi porte l'impôt.

⌘ le contribuable ou assujetti : il s'agit ici de déterminer la personne qui est légalement redevable de l'impôt, autrement dit qui entre dans son champ d'application.

⌘ le fait générateur, c'est-à-dire l'évènement ou l'acte juridique qui fait naître l'obligation fiscale : c'est par exemple, la livraison du bien en matière de TVA.

⌘ le taux qui peut varier en fonction de la matière imposée ou de sa valeur : ainsi, l'impôt sur le revenu bénéficie de taux progressifs. Notons, cependant, que certains impôts obéissent à une autre logique, celle du tarif unique, comme les droits de timbre. Par ailleurs, le Conseil constitutionnel a pu préciser que le législateur peut se contenter de fixer les limites à l'intérieur desquelles un organisme bénéficiant de ressources fiscales peut être habilité à en fixer le taux : c'est le cas pour les collectivités locales en matière d'impôts locaux.

⌘ l'évaluation qui est le plus souvent opérée par le fisc sur la base de la déclaration du contribuable : ainsi, de l'impôt sur le revenu, de celui sur les sociétés ou de la TVA.

⌘ la liquidation c'est-à-dire le calcul du montant de l'impôt.

⌘ le recouvrement c'est-à-dire les procédures de paiement par le contribuable. En la matière, certains impôts, comme la TVA, sont directement acquittés par celui-ci sans que l'Administration ait à édicter le moindre acte administratif. Dans d'autres hypothèses, l'impôt est recouvré par le biais de rôle qui est un document élaboré par l'Administration et qui reprend la liste des contribuables soumis à l'impôt, et dont un extrait, appelé avis d'imposition, est communiqué au contribuable.

II - LE PRINCIPE D'EGALITE DEVANT L'IMPOT

Le principe d'égalité devant l'impôt comporte deux branches : d'une part le principe d'égalité devant la loi fiscale (article 6 de la Déclaration de 1789), et d'autre part le principe d'égalité devant les charges publiques énoncé à l'article 13 de la Déclaration de 1789 qui prévoit que « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses de l'Administration une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leur faculté ». L'on peut déjà noter que cet énoncé n'est plus adapté à la réalité puisque l'impôt est conçu aujourd'hui comme un outil de redistribution et non plus exclusivement comme un mode de financement des activités publiques. A l'origine, ce principe a été appliqué par le juge constitutionnel en prenant appui sur la conception qu'en avait le juge administratif. Mais, les limites de cette transposition ont conduit le Conseil constitutionnel à en adopter une conception renouvelée.

A - Hier : un principe conçu sur le modèle administrativiste

Au crépuscule de sa vie, le Conseil constitutionnel a appliqué le principe d'égalité en se fondant sur la conception qu'en avait développé le Conseil d'Etat. Pour ce dernier, le principe d'égalité est un principe général du droit qui s'applique, notamment, en matière de fonctionnement du service public ou d'accès à la fonction publique. Concrètement, les personnes placées dans la même situation doivent être traitées de la même façon ; une différence de traitement n'est donc possible qu'en cas de différence de situation. Une discrimination est, cependant, aussi possible quand elle est la conséquence nécessaire d'une loi ou quand elle est fondée sur un motif d'intérêt général. C'est cette même conception que retient parfois le juge constitutionnel : celui-ci s'attache, ainsi, à apprécier si la catégorie des contribuables appelés à bénéficier d'un traitement particulier est suffisamment homogène et se distingue nettement de la situation des autres contribuables.

Mais, cette transposition n'est pas sans soulever certains problèmes qui tiennent principalement au fait que le juge ne s'estime pas autorisé à porter une appréciation sur les choix politiques du législateur fiscal. Ainsi, lorsque la loi prend en compte une différence de situation ou invoque un motif d'intérêt général pour justifier une différence de traitement, il s'agit d'un choix éminemment politique. Or, le Conseil constitutionnel estime qu'il ne peut contrôler le choix politique du législateur. Dès lors, la conception administrativiste de l'égalité n'apparaît pas adaptée au contrôle constitutionnel des lois fiscales. Ainsi, s'explique peut-être que celui-ci ait adopté une nouvelle méthode en la matière.

B - Aujourd'hui : un principe renouvelé

A partir des années 1980, le Conseil constitutionnel, tout en maintenant son refus de contrôler la vision de l'intérêt général du législateur justifiant un régime dérogatoire, a développé de nouvelles techniques de contrôle qui portent d'une part sur la cohérence des dispositifs fiscaux à caractère discriminatoire, et d'autre part sur la proportionnalité de ces traitements différenciés.

1 - Un contrôle de la cohérence des dispositifs fiscaux à caractère discriminatoire

S'agissant du contrôle de cohérence des dispositifs fiscaux, il importe de préciser que le Conseil constitutionnel opère un contrôle restreint, puisqu'il ne sanctionne que les erreurs manifestes, le but étant de ne pas trop empiéter sur le pouvoir d'appréciation du législateur. Cette précision étant faite, il est possible d'évoquer les deux modalités de ce contrôle de cohérence.

✕ En premier lieu, le juge vérifie que les règles d'imposition soient cohérentes avec les motifs d'intérêt général qui les justifient. Ainsi, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il propose et éviter que cette appréciation ne cause une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Par exemple, en 2009, le législateur avait multiplié les exonérations en matière de « taxe carbone » de sorte que 93 % des émissions de CO₂ d'origine industrielle étaient hors du champ d'application de cette taxe. Le juge constitutionnel a estimé que ce dispositif fiscal n'était pas cohérent au regard de l'objectif poursuivi, en l'occurrence la lutte contre le réchauffement climatique.

✕ En second lieu, le Conseil constitutionnel peut apprécier la cohérence du dispositif fiscal au regard du régime dans lequel il s'insère. Concrètement, il s'agit d'apprécier si le dispositif dérogatoire ne bouleverse pas la logique d'ensemble de l'impôt qu'il vient modifier, ou plus rarement d'un groupe d'impôts formant un ensemble cohérent, au point de vue, par exemple, de la finalité poursuivie. Ainsi, en matière d'impôt sur le revenu, le juge contrôle qu'une nouvelle déduction ne remet pas en cause le caractère progressif qui caractérise cet impôt.

2 - Le contrôle de la proportionnalité des traitements différenciés

En matière de contrôle de proportionnalité des dispositifs dérogatoires, le juge utilise suit une démarche qui va dans deux voies.

✕ La première le conduit à apprécier l'importance de l'avantage accordé : concrètement, le juge constitutionnel est amené à censurer des incohérences même mineure d'un dispositif fiscal au regard du traitement beaucoup trop favorable réservé à ses bénéficiaires par rapport aux autres contribuables. Cette disproportion cause, ainsi, une rupture caractérisée de l'égalité entre les contribuables. Ce faisant, le Conseil constitutionnel se livre à un contrôle qui va bien au-delà du contrôle minimum.

✕ Seconde voie, le juge sanctionne les dispositifs qui présentent un caractère confiscatoire ou font peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. Mais, cette technique vise uniquement les discriminations négatives, c'est-à-dire celles qui sont défavorables aux contribuables visés.

Ce faisant, ces deux techniques amènent le juge constitutionnel à s'inscrire dans les pas du juge administratif pour qui le contrôle de proportionnalité, notamment des mesures de police administrative, est depuis longtemps une pratique courante. La boucle est bouclée.

III - LE PRINCIPE DE NECESSITE DE L'IMPOT

Le principe de nécessité est un principe classique en droit constitutionnel : ainsi, en va-t-il, a par exemple, de la nécessité des peines ou de celle des atteintes au droit de propriété. Comme dans ces autres domaines, le principe de nécessité recouvre en matière fiscale deux aspects. C'est d'abord un outil de légitimation, de justification des pouvoirs exorbitants confiés à l'Administration fiscale. C'est, ensuite, un élément de limitation de ces pouvoirs, par la recherche d'une adéquation entre l'étendue de ces derniers et les objectifs poursuivis d'une part et les atteintes aux libertés individuelles d'autre part. La mise en œuvre de ce principe suppose, alors, la conciliation de principes contradictoires, et donne, par voie de conséquence, un large pouvoir d'interprétation au Conseil constitutionnel. Il s'agit, ainsi, à chaque fois, de trouver un juste équilibre entre la nécessité de l'impôt et les droits du contribuable. Cette recherche de l'équilibre soulève des problèmes dans quatre domaines : la rétroactivité de la loi fiscale, les sanctions fiscales, les pouvoirs d'investigation de l'Administration fiscale et la complexité de la loi fiscale.

A - La question de la rétroactivité de la loi fiscale

Contrairement à ce que l'on pourrait croire, il n'existe aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle consacrant la non-rétroactivité de la loi. En effet, cette règle n'a qu'une valeur législative, ce qui signifie que la loi peut y déroger et donc disposer tant pour l'avenir que pour le passé. En droit fiscal, la rétroactivité peut d'abord être de fait : c'est, par exemple, le cas de la loi de finances de l'année N qui a vocation à régir l'imposition des revenus de l'année N-1. S'agissant, cette fois-ci de la rétroactivité de droit, c'est bien une dizaine de dispositions législatives qui présentent, chaque année, ce caractère. Deux hypothèses peuvent être évoquées. Ainsi, la loi fiscale peut être rétroactive pour éviter des effets d'aubaine au profit ou au détriment du contribuable : ainsi, entre l'annonce d'un texte de loi et son adoption, il existe un certain délai qui pourrait permettre, en cas de durcissement de la législation, au contribuable de précipiter son opération pour échapper à la loi nouvelle ; la rétroactivité permet d'éviter cet écueil. Mais, elle peut aussi jouer en faveur du contribuable lorsqu'il s'agit d'appliquer pour le passé des dispositifs plus avantageux. Autre hypothèse, la loi fiscale peut être rétroactive pour légaliser en quelque sorte un acte administratif dont la légalité pouvait prêter à question ou pour préciser un précédent dispositif en lui donnant un sens différent de celui qu'un juge aura pu lui donner : c'est ce que l'on appelle les lois de validation.

On le comprend, la rétroactivité de la loi fiscale peut avoir des effets conséquents sur la situation des contribuables : ainsi s'explique que, bien que le Conseil constitutionnel se refuse à consacrer un principe général de sécurité juridique ou de confiance légitime qui interdirait toute rétroactivité en la matière, celui-ci se soit attaché à encadrer cette rétroactivité de manière à faire respecter les exigences du principe de nécessité, et cela de deux manières. D'une part, le juge constitutionnel peut se fonder sur la Déclaration de 1789 pour encadrer la rétroactivité de la loi fiscale. Ainsi, les sanctions fiscales doivent respecter l'ensemble des prescriptions applicables en matière pénale : elles ne peuvent, alors, comme les sanctions pénales, être rétroactives. Par ailleurs, le juge vérifie que la loi rétroactive n'ait pas pour objet de porter atteinte à une décision de justice revêtue de l'autorité de la chose jugée, ce qui n'interdit pas de remettre en cause la situation des contribuables dont la situation n'a pas encore été jugée définitivement. En revanche, le législateur ne peut remettre en cause une solution valant à l'égard de tous, telle que les annulations prononcées par le Conseil d'Etat dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir. D'autre part, le Conseil constitutionnel exige que la loi rétroactive poursuive un intérêt général suffisant : concrètement, le juge met en balance

l'importance pour le fonctionnement de l'Etat de la loi rétroactive et les atteintes à la sécurité juridique des contribuables que cette dernière implique.

B - Principe de nécessité et sanctions fiscales

Lorsqu'elle met en œuvre la loi fiscale, l'Administration peut être amenée à sanctionner des contribuables ayant manqué à leurs obligations. En la matière, le Conseil constitutionnel a jugé que le législateur devait appliquer aux sanctions fiscales les mêmes garanties que celles qui entourent les sanctions pénales. Concrètement, le législateur doit respecter deux séries de règles. D'abord, la loi doit d'une part avoir suffisamment déterminé l'objet et le montant de la sanction, et d'autre part assurer une juste adéquation entre les deux. Par ailleurs, du point de vue procédural, les droits de la défense doivent être respectés lors de l'édition de la sanction, qu'il s'agisse, par exemple, du principe du contradictoire ou de la possibilité pour le contribuable d'être assisté.

C - Principe de nécessité et pouvoirs d'investigation de l'Administration fiscale

La contre-partie du caractère déclaratif du système fiscal français est la reconnaissance d'importants pouvoirs d'investigation à l'Administration fiscale. Mais, dans la mesure où ces derniers sont attentatoires aux libertés individuelles, le principe de proportionnalité trouve ici toute sa place : ainsi, les pouvoirs reconnus à l'Administration fiscale doivent d'une part être strictement nécessités par l'exercice de ses missions et d'autre ne pas porter une atteinte excessive aux libertés individuelles. En d'autres termes, la loi doit être assortie de suffisamment de prescriptions et de précisions interdisant toute interprétation ou toute pratique abusive de la part de l'Administration fiscale.

D - Principe de nécessité et complexité excessive de la loi fiscale

Il est un fait constamment rapporté : la loi est trop souvent illisible du fait d'une complexité des régimes juridiques mis en place. La matière fiscale n'échappe pas à ce constat, bien au contraire. Le Conseil constitutionnel a donc élaboré différents outils pour tenter de limiter cette complexité croissante de l'œuvre législative. Si l'objectif de valeur constitutionnelle, qu'est l'exigence de clarté et d'intelligibilité de la loi, n'a pas encore eu vraiment d'incidence sur le contrôle des lois fiscales, et si le principe de sécurité juridique n'a pas encore été consacré, en revanche, le juge constitutionnel a posé, avec sa décision sur la loi de finances 2006, une exigence d'adéquation entre la complexité d'un dispositif fiscal et l'intérêt général poursuivi. Ainsi, le juge censure les dispositifs fiscaux d'une complexité excessive et non justifiée par un motif d'intérêt général suffisant. Là encore, le contrôle de nécessité recèle une part importante de subjectivité dont le Conseil constitutionnel devra ne pas faire un usage exorbitant sous peine de dériver vers un gouvernement des juges.

IV - LES AUTRES PRINCIPES DE SOURCE INTERNE

Trois autres principes peuvent être évoqués : le principe d'annualité, le principe général du respect des droits de la défense et le principe de l'indépendance de l'instance fiscale et de l'instance pénale.

A - 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.

B - 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.

L'une de ses plus remarquables applications est l'exigence du caractère contradictoire de la procédure fiscale. Concrètement, 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.

C - 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.

V - LES PRINCIPES DE SOURCE INTERNATIONALE

Les sources internationales du droit fiscal, qui ont une autorité supérieure à celle de la loi en vertu de l'article 55 de la Constitution, ont pris une place croissante depuis plusieurs décennies, cette situation s'expliquant par le développement des échanges économiques internationaux et la construction de l'Union européenne. Cette influence est telle que le droit international ne régie pas seulement des situations fiscales intéressant plusieurs Etats, mais trouve aussi à s'appliquer à des situations purement nationale : par exemple, le régime juridique de la TVA est déterminé au niveau communautaire, même lorsque l'opération est strictement nationale. Ces précisions étant faites, il est possible de distinguer les principes fiscaux selon qu'ils relèvent de l'Union européenne, de la Convention européenne des droits de l'Homme ou de conventions fiscales bilatérales.

A - Les principes d'origine communautaire

Par droit communautaire, il faut entendre toutes les règles qui découlent des différents traités régissant l'Union européenne. Ainsi, certains impôts, principalement des impôts indirects, font l'objet d'une harmonisation. Quant aux autres impositions, la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) a pu juger que devaient, malgré tout, être respectés les grands principes issus des différents traités instituant l'Union européenne, ces derniers s'articulant autour de l'idée de non discrimination.

1 - Un principe d'harmonisation

L'effort d'harmonisation concerne principalement les impôts indirects. En effet, s'agissant des impôts directs, les Etats, soucieux de leurs prérogatives, s'opposent à ce que les rapprochements s'effectuent autrement qu'à l'unanimité. Dès lors, en la matière, les efforts d'harmonisation ayant abouti ne concernent que d'une part le régime fiscal des sociétés mères et filiales d'Etats membres distincts, et d'autre part la fiscalité des fusions / acquisitions intéressant les sociétés implantées dans les différents Etats membres, c'est-à-dire des questions législatives vitales pour le développement du marché intérieur. On retrouve la même idée s'agissant des impôts indirects. Ainsi, l'article 113 du Traité sur l'Union européenne prévoit l'harmonisation des législations fiscales nationales les plus susceptibles d'entraver les échanges entre les Etats membres, et donc la réalisation du marché intérieur, c'est-à-dire celles relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects.

S'agissant de la taxation sur le chiffre d'affaires, l'harmonisation est très avancée : elle résulte pour l'essentiel d'une directive du 17 Mai 1977, dite « Sixième directive », refondue dans une directive du 28 Novembre 2006 afin d'intégrer les différentes modifications intervenues depuis 1977. Concrètement, le mécanisme mis en place implique une parfaite harmonisation des règles d'assiette, les ajustements nationaux n'étant possibles qu'en matière de taux. Même si ce régime, censé être transitoire, est appelé à se pérenniser, il constitue, de part le niveau d'harmonisation atteint, un véritable succès pour l'Union européenne. En effet, les taxes sur le chiffre d'affaires représentent une part essentielle des budgets des Etats (50 % en France) ; dès lors, les risques étaient grands que ces derniers, soucieux de préserver leurs prérogatives sur une partie aussi cruciale de leurs recettes, freinent les avancées en la matière.

En ce qui concerne les autres droits indirects, la directive du 28 Novembre 2006 définit les biens et services qui peuvent faire l'objet de droits sur la consommation autres que la TVA : il s'agit des contrats d'assurance, des jeux et paris, des biens frappés d'accises (c'est-à-dire les droits sur les tabacs, alcools, vins et huiles minérales), des droits d'enregistrement et de l'ensemble des droits qui

ne prennent pas en compte le chiffre d'affaires de l'entreprise taxée. Cette délimitation du champ des autres impôts indirects était nécessaire dans la mesure où si les Etats avaient pu librement ajouter d'autres taxes à la TVA, les efforts d'harmonisation auraient été ruinés.

2 - Un principe de non-discrimination

Dans un arrêt fondateur, la CJCE a jugé que, si les impôts directs relevaient de la compétence des Etats membres, ces derniers devaient exercer cette dernière dans le respect du droit communautaire (CJZ, 14/02/1995, Schumacker). Concrètement, la Cour prohibe les mécanismes fiscaux discriminatoires, que ces discriminations soient négatives ou positives. En cas de reconnaissance d'une discrimination injustifiée, l'Etat pourra être condamné à une amende et à l'indemnisation des contribuables lésés, c'est-à-dire à ce qu'ils soient remboursés des droits indument payés. Par ailleurs, l'entreprise bénéficiaire de l'aide illicite devra, dans la majorité des cas, la rembourser, la CJCE n'admettant que rarement l'invocation du principe de confiance légitime pour justifier de la croyance de la société en la régularité de l'aide en cause.

⌘ Les discriminations négatives conduisent un Etat à traiter moins favorablement que ses nationaux les entreprises ou ressortissants d'un autre Etat membre. Plusieurs hypothèses peuvent être évoquées. D'abord, l'article 110 du Traité sur l'Union européenne prohibe les impositions qui frapperaient différemment les produits nationaux et les produits identiques des autres Etats membres, même si cette inégalité de traitement n'est qu'indirecte. De même, l'article 49 du même traité interdit, au nom du principe de la liberté d'établissement, tant de réserver des avantages aux filiales nationales d'entreprises nationales par rapport aux filiales étrangères de ces mêmes entreprises, que d'instaurer des dispositifs anti-évasion fiscale pouvant empêcher une entreprise de s'établir dans un autre Etat membre. Par ailleurs, sont sanctionnés les dispositifs fiscaux qui portent atteinte à la libre circulation des travailleurs, des capitaux, des marchandises ou encore des prestations de service.

Pour autant, certaines discriminations peuvent être jugées tout à fait valides. Ainsi, même contraire à l'un des principes évoqués à l'instant, une discrimination peut être légale si elle se fonde sur un autre principe communautaire ou si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Au titre de ces dernières peuvent être cités le souci de préserver les contrôles menés par l'Administration fiscale ou encore la volonté d'assurer la cohérence générale du système fiscal ; en revanche, n'est pas retenue le simple argument de la lutte contre l'évasion fiscale. Mais, même justifiée par de tels motifs, une discrimination sera invalidée s'il était possible d'atteindre l'objectif poursuivi par un moyen moins contraignant : on retrouve là une forme de contrôle de proportionnalité.

⌘ Il peut arriver qu'au lieu de verser un aide par l'octroi d'une somme d'argent, les Etats favorisent le développement des entreprises par l'allègement de la fiscalité de ces dernières dans certaines hypothèses. Ces dispositifs fiscaux, qui placent les bénéficiaires dans une situation plus favorable que les autres contribuables, constituent, alors, de véritables aides d'Etats, mais indirectes : on parle, dans ce cas, de discriminations positives. Mais, si les traités communautaires permettent aux Etats d'accorder des aides aux entreprises installées sur leur territoire afin de favoriser le développement économique de certaines régions ou de certaines activités, ils interdisent, en revanche, de favoriser des entreprises au détriment d'autres pourtant placées dans la même situation objective et notamment d'accorder des avantages aux entreprises nationales plutôt qu'à celles appartenant à d'autres Etats membres. Plus généralement, sont prohibées les aides qui faussent ou menacent de fausser la concurrence. Cette question étant sensible en Europe, un mécanisme préventif a été mis en place : ainsi, les aides doivent obligatoirement être notifiées à la Commission européenne qui s'assurera de leur compatibilité avec le droit communautaire.

B - Les principes d'origine européenne

Il s'agit là des principes issus de la Convention européenne des droits de l'Homme, ordre juridique distinct de la l'Union européenne, dont la vocation est d'assurer le respect par les Etats membres d'un minimum de droits fondamentaux. Le contrôle de l'application de cette convention est confié aux juridictions nationales et à la Cour européenne des droits de l'Homme (CEDH) qui peut être saisie par les particuliers. Si ce texte intéresse surtout l'accès à la justice, il contient certaines dispositions ayant des incidences en matière fiscale : ainsi, en va-t-il du droit d'accès à un tribunal indépendant et impartial et du droit au respect des biens.

1 - Le droit d'accès à un tribunal indépendant et impartial

C'est l'article 6 de la convention qui prévoit ce droit pour les contestations en matières civile et pénale. La question posée est, alors, de savoir si les litiges fiscaux relèvent de cet article. La CEDH a répondu par l'affirmative pour les sanctions fiscales, mais a exclue du champ d'application dudit article le contentieux lié à l'établissement de l'impôt (CEDH, 12/07/2001, Ferrazzini c/ Italie) ; en effet, la notions de « matières civile et pénale » est interprétée dans le sens qu'en donne la CEDH et non en fonction des conceptions nationales. S'agissant des sanctions fiscales, le juge européen considère qu'elles peuvent être assimilées à des sanctions pénales et relèvent, ainsi, de l'article 6 de la convention : en effet, lorsqu'elle sanctionne un contribuable, l'Administration fiscale se trouve placée dans la même situation qu'un tribunal agissant en matière pénale. Dès lors, tout contribuable peut contester devant le juge une sanction fiscale en invoquant la violation de l'article 6 précité.

Concrètement, les garanties offertes par cet article diffèrent selon que l'on se situe dans la phase administrative de la procédure de sanction ou dans la phase juridictionnelle. Dans la première hypothèse, la CEDH estime que les sanctions fiscales peuvent être édictées par un organisme administratif ne satisfaisant pas à toutes les prescriptions de l'article 6 de la convention, dès lors qu'une procédure juridictionnelle satisfaisant, elle, à toutes ces prescriptions peut être engagée : il s'agit là de faire leur part aux exigences de souplesse et d'efficacité qui motivent les mécanismes de répression administrative. Le Conseil d'Etat a précisé que ces adaptations étaient licites dès lors qu'il n'était pas porté atteinte de manière irréversible au caractère équitable d'une procédure ultérieurement engagée devant le juge de l'impôt. Dans la phase juridictionnelle, au contraire, hors les questions qui ne sont pas spécifiques au droit fiscal, il existe une divergence d'interprétation entre Conseil d'Etat et Cour de cassation au sujet de la modulation de la sanction. Ainsi, le premier contrôle la qualification du comportement du contribuable pour déterminer la sanction applicable, mais estime qu'il ne peut écarter les taux de pénalité prévus par la loi. Au contraire, la Cour de cassation estime qu'elle peut s'écarter des taux légaux pour fixer un montant de sanction qui soit exactement proportionné à l'infraction.

2 - Le droit au respect des biens

C'est l'article 1^o du premier protocole additionnel de 1952 qui prévoit le droit au respect des biens, droit auquel il ne peut être porté atteinte qu'en cas d'utilité publique et dans les conditions posées par la loi et les principes généraux du droit international public. En théorie, cet article permet un contrôle de l'ensemble de la matière fiscale dans la mesure où l'impôt est de nature à porter atteinte aux biens des personnes. Dès lors, un acte de nature fiscale n'est licite que s'il repose sur une loi conforme à l'utilité publique. Plus même, le juge peut associer à cette règle celle de l'article 14 de la convention qui prévoit un principe de non-discrimination. Mais, même d'application très large et accueillis tant par les juridictions administratives que judiciaires, ces principes sont rarement utilisés dans les faits pour sanctionner l'Administration fiscale. Il reste là, cependant, un potentiel de contrôle dont il n'appartient qu'aux juges de se saisir pour renforcer les exigences pesant sur l'Administration.

C - Les conventions fiscales bilatérales : le principe de non double imposition

L'objet des conventions fiscales internationales bilatérales est principalement d'éviter les doubles impositions, même si certaines d'entre elles peuvent viser à faciliter la lutte contre l'évasion ou la fraude fiscale en permettant, par exemple, l'échange d'informations entre Administrations fiscales. En effet, certains contribuables peuvent se voir imposer dans deux Etats différents : l'on distingue, ainsi, la double imposition juridique qui vise la situation où une même personne est imposée dans deux pays au titre d'un même revenu (par exemple, une personne résidant en France, mais travaillant en Allemagne) et la double imposition économique qui concerne, elle, l'hypothèse où deux personnes juridiques distinctes sont imposées successivement au titre d'un même bénéficiaire (par exemple, une société installée en France et sa filiale implantée à l'étranger). Pour éviter ces doubles impositions préjudiciables à ses ressortissants comme plus généralement aux échanges économiques, la France a signé de nombreuses conventions bilatérales visant à répartir les compétences fiscales entre les Etats : en d'autres termes, les conventions attribuent à l'un des Etats signataires la compétence pour imposer. Ces textes concernent principalement l'imposition des revenus et des bénéficiaires, mais peuvent parfois viser l'imposition du patrimoine.

Concrètement, les mécanismes mis en place reposent essentiellement sur des règles établies par l'OCDE. Ainsi, s'agissant de l'imposition des revenus des personnes physiques, le critère permettant de déterminer le pays d'imposition se base sur la notion de résident en s'appuyant notamment sur le critère du « centre des intérêts vitaux ». Pour l'imposition du bénéficiaire des entreprises, le critère de répartition de la compétence d'imposer repose sur la notion d'établissement stable : autrement dit, chaque Etat est compétent pour imposer les sociétés, mais aussi leurs succursales et l'ensemble de leurs activités économiques, implantées sur son territoire.

Du point de vue de leur portée, ces conventions ont, en vertu de l'article 55 de la Constitution, une autorité supérieure à celle de la loi. Pour autant, le juge applique cette règle en matière fiscale de manière limitée, c'est-à-dire au travers du principe de subsidiarité. En effet, celui-ci considère qu'il lui revient d'abord d'apprécier l'acte d'imposition au regard du droit interne, et ce n'est que dans un second temps, si la contestation du contribuable n'est pas satisfaite, qu'il appréciera cet acte au regard de la convention internationale (CE, ass., 28/06/2002, Sté. Schneider Electric). Pour autant, cette méthode est dénuée d'incidence pratique dans la mesure où, quoiqu'il arrive, le contribuable obtiendra satisfaction si l'acte d'imposition viole une convention. Autre limite à ce principe de subsidiarité, le Conseil d'Etat considère que la violation d'une convention internationale est un moyen d'ordre public, ce qui signifie que ce moyen peut être invoqué à n'importe quel moment de la procédure par les parties, et doit même être soulevé d'office par le juge.