

Lettre de l'Est

Numéro 38 – 2024

Directrice de rédaction : **Nataša Danelciuc-Colodrovschi**

Sous l'égide de l'Institut Louis Favoreu-GERJC CNRS UMR 7318 (DICE)

et de l'Association Francophone des Chercheurs sur les Pays de l'Est



Sommaire

- L'histoire de la justice fiscale en Roumanie
- Histoire de l'injustice fiscale en France
- L'application des normes constitutionnelles par les juges constitutionnels roumains
- Le juge constitutionnel français face à la justice fiscale. L'application des normes constitutionnelles
- Les périmètres constitutionnels de la justice fiscale en Roumanie
- Les périmètres constitutionnels de la justice fiscale en France
- Le mot magique de la justice fiscale : l'équité
- L'impôt social, un instrument de justice fiscale au service de la justice sociale
- L'autolimitation du juge constitutionnel roumain en matière de justice fiscale
- Autolimitation du juge constitutionnel français et justice fiscale

ÉDITORIAL

Ce 38^e numéro de *Lettre de l'Est* comporte les contributions réalisées dans le cadre d'une journée d'étude franco-roumaine portant sur la question de la justice fiscale, une question qui est au cœur des débats juridiques, économiques, politiques et sociétaux contemporains, attestant des tensions profondes que connaissent nos sociétés. Depuis le début du développement de la pensée fiscale par les physiocrates au cours de la seconde moitié du XVIII^e siècle – initiée en 1757-1758 sous la plume de F. Quesnay, dans son article « Impôts »¹, puis de Mirabeau en 1760, dans sa *Théorie de l'impôt* –, l'impôt est indissociable de l'État et de son système juridique. Ainsi, Mirabeau définissait-il l'impôt comme étant « la vie des États et la clef de toute la politique ou l'art de maintenir et de perfectionner les sociétés »².

Pour le parlementaire Paul Pierre Lemerrier de la Rivière, l'impôt est « une portion prise dans les revenus annuels d'une Nation, à l'effet d'en former le revenu particulier du Souverain, pour le mettre en état de soutenir les charges annuelles de sa Souveraineté »³. Si les définitions retenues ultérieurement par la doctrine reposent sur « l'élément technique »⁴, dans la continuité de celle retenue par Gaston Jèze, selon laquelle l'impôt est « une prestation pécuniaire requise des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »⁵, la corrélation impôt/État et donc l'exercice souverain du pouvoir de définition des politiques fiscales et des procédures assurant leur mise en œuvre et, par conséquent, la justice fiscale subsiste.

Loin d'être un simple outil de financement des politiques publiques, la fiscalité est un révélateur des rapports de force qui structurent une société. Elle interroge la capacité des États à concilier impératifs budgétaires et exigences de justice, à articuler l'égalité formelle et l'équité substantielle, tout en assurant la légitimité de l'impôt. À travers le prisme du droit constitutionnel, les études contenues dans le présent numéro proposent une réflexion approfondie sur ces questions, en examinant les évolutions historiques et contemporaines des systèmes fiscaux en France et en Roumanie.

L'histoire de la justice fiscale en Roumanie, abordée par Marilena Ene, et celle de l'injustice fiscale en France, analysée par Jean-Luc Albert, illustrent deux trajectoires marquées par des conceptions distinctes de l'impôt. En Roumanie, le rapport à la fiscalité a longtemps été façonné par des contextes politiques instables, des transformations institutionnelles majeures et une nécessaire adaptation aux normes européennes. En France, la fiscalité est un champ de tensions permanentes entre les principes d'égalité devant l'impôt et les inégalités de fait engendrées par la répartition de la charge fiscale.

Ces trajectoires historiques ont donné lieu à des formes variées de contestation. Les révoltes fiscales françaises, étudiées ici, montrent combien l'impôt peut être perçu comme un instrument de domination lorsqu'il est jugé injuste ou inégalitaire. En Roumanie, l'évolution du cadre constitutionnel a progressivement intégré une réflexion sur la justice fiscale, témoignant d'une volonté d'encadrer le pouvoir fiscal de l'État et d'assurer un meilleur équilibre entre légalité et équité.

L'un des éléments clés de cette évolution réside dans le rôle joué par les juges constitutionnels. En Roumanie, la Cour constitutionnelle veille à la conformité des lois fiscales aux principes fondamentaux établis par la Constitution, garantissant ainsi une certaine prévisibilité et une sécurité juridique pour les contribuables. Ramona Delia Popescu met en lumière l'intervention de la Haute juridiction dans la régulation des normes fiscales, tandis qu'Elena Simina Tanasescu analyse les limites de son pouvoir d'action face aux décisions du législateur. Cette dynamique témoigne d'un dialogue institutionnel complexe, où le juge constitutionnel tente d'équilibrer contrôle juridictionnel et respect du choix politique démocratique.

En France, le Conseil constitutionnel joue un rôle similaire, arbitrant entre une justice fiscale formelle – qui garantit l'égalité devant l'impôt – et une justice fiscale substantielle – qui prend en compte les différences de situation des contribuables. À travers l'étude d'Éric Oliva, est mise en avant la manière dont le Conseil définit et encadre les principes d'équité fiscale. David Ytier, quant à lui, examine cette question sous l'angle des différents niveaux de finances publiques, soulignant la diversité des approches et la nécessité d'une harmonisation accrue.

La question de l'équité fiscale est également au cœur de l'analyse de Thierry Lambert. Il retrace l'évolution d'une application rigide du principe d'égalité vers une lecture plus nuancée, où les capacités contributives des citoyens sont davantage prises en compte. Cette transition reflète une prise de conscience progressive de la nécessité d'adapter la fiscalité aux réalités économiques et sociales, afin de garantir une acceptabilité accrue de l'impôt.

L'un des exemples les plus parlants de cette évolution est l'impôt social, étudié par Aurélie Dort. Ce type de prélèvement, conçu comme un instrument de redistribution sous contrôle constitutionnel, illustre la manière dont justice fiscale et justice sociale s'entrelacent. Il pose toutefois des questions fondamentales quant aux limites de la solidarité fiscale et aux critères d'une juste répartition de l'effort collectif.

À travers cette diversité d'approches et d'analyses, ce numéro met en lumière la complexité des enjeux liés à la justice fiscale. Il montre comment la fiscalité, loin d'être une simple technique budgétaire, est un espace de confrontation entre intérêts divergents, entre exigences économiques et aspirations démocratiques. Les résistances citoyennes face à l'impôt, la quête d'une meilleure répartition de la charge fiscale et le rôle des juges constitutionnels dans l'encadrement du pouvoir fiscal sont autant de thématiques étudiées par les auteurs.

En proposant un regard comparé entre la France et la Roumanie, ce numéro contribue à une meilleure compréhension des mécanismes de la justice fiscale et des moyens de l'améliorer. Il souligne l'importance du droit constitutionnel dans la structuration des politiques fiscales et met en évidence les défis auxquels les États doivent faire face pour concilier impératifs financiers et exigences de justice.

Bonne lecture à toutes et à tous !

Nataşa DANELCIUC-COLODROVSKI

*Maître de conférences associée,
Directrice-adjointe de l'Institut Louis Favoreu,
Directrice-adjointe de l'Institut SoMum,
Aix-Marseille Université, CNRS, DICE, ILF,
Aix-en-Provence, France
natas.colodrovschi-danelciuc@univ-amu.fr*

¹ Dans cet article, F. Quesnay a développé sa théorie fiscale, en proposant d'imposer le « produit net » de l'agriculture, c'est-à-dire le revenu des terres moins les dépenses nécessaires pour leur mise en valeur. Cf. François Quesnay, *Œuvres économiques complètes et autres textes*, éd. par Christine Théré, Loïc Charles et Jean-Claude Perrot, Paris, Ined, 2005, 2 vol., 1618 p.

² Marquis de Mirabeau, *Supplément à la Théorie de l'impôt*, La Haye, Gosse, 1776, p. 306.

³ P.-P. Lemerrier de la Rivière, *L'ordre naturel et essentiel des sociétés politiques. Œuvre doctrinale (1767)*, Genève, Slatkine, 2017, p. 272.

⁴ M. Xifaras, « Introduction », in Th. Berns, J.-C. K. Dupont, M. Xifaras (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 1 et s.

⁵ Voir notamment M. Conan, « Gaston Jèze et l'utilité de la dépense publique. L'élaboration d'une théorie générale des dépenses publiques », in Ph. Bezès, F. Descamps, S. Kott, L. Tallineau (dir.), *L'invention de la gestion des finances publiques*, Paris, Institut de la gestion publique et du développement économique, 2013, vol. 2, p. 75 et s.

L'HISTOIRE DE LA JUSTICE FISCALE EN ROUMANIE

Résumé : L'article relate de l'histoire de la justice fiscale roumaine, notion autrefois pensée au travers d'autres notions, notamment celles d'égalité et de légalité, mais dont la définition s'est précisée à mesure de l'adoption de différentes dispositions constitutionnelles en la matière. Ainsi, l'auteur met-elle en lumière la nécessaire protection constitutionnelle des principes relatifs à la fiscalité et leur application dans la législation nationale, ainsi que le tournant que constitue l'adoption de la Constitution roumaine de 1991 en la matière.

Abstract: The article relates the history of Romanian tax justice, a notion that was once thought of through other notions, notably those of equality and legality, but whose definition has become more precise as different constitutional provisions on the subject have been adopted. Thus, the author highlights the necessary constitutional protection of the principles relating to taxation and their application in national legislation, as well as the turning point represented by the adoption of the Romanian Constitution of 1991 in this area.

Mots-clés : Roumanie – justice fiscale – principe d'égalité – principe de légalité – Constitution roumaine de 1991 - Code fiscal roumain

Keywords: Romania – tax justice – principle of equality – principle of legality – Romanian Constitution of 1991 – Romanian Tax Code

La première question qui se pose à la lecture du sujet est celle de savoir ce que l'on entend par « justice fiscale ». Même s'il s'agit d'un concept qui a émergé au XIX^e siècle en France¹, en Roumanie il n'existe pas un véritable débat juridique sur la justice fiscale. La notion était entendue comme l'égalité devant l'impôt, mais aujourd'hui, celle-ci est devenue plus complexe en incluant la progressivité, l'équité et la transparence.

Tous ces éléments sont pertinents pour définir la justice fiscale, mais, tant que le principe d'égalité et le principe de légalité de la fiscalité ne sont pas réglementés au niveau constitutionnel, ceux-ci ne pourraient pas être mis en œuvre dans la législation nationale. Il ne peut y avoir de justice fiscale si l'État ne reconnaît pas l'égalité des citoyens devant la loi et si les impôts, et implicitement tous les aspects liés à la procédure fiscale, ne sont pas réglementés par la loi.

Il faut surligner que, dans notre système légal, il n'y a pas de définition de la notion de justice en matière fiscale. La Constitution de Roumanie de 1991 prévoit à l'article 56, dénommé « Les contributions financières », une seule disposition qui peut être mise en lien avec la justice fiscale : « (1) Les citoyens sont tenus de contribuer, par des impôts et par des taxes, aux dépenses publiques ; (2) Le système légal d'impôts doit assurer la juste (équitable) répartition des charges fiscales ; (3) Toute autre prestation est interdite, exception faite de celles établies par la loi, dans des situations exceptionnelles ».

Ce texte est complété par une disposition du Code fiscal relative à l'équité fiscale. Ainsi, dans le Code fiscal de 2003, le principe d'équité fiscale était défini comme représentant « la justesse fiscale au niveau des individus, en taxant différents revenus, en fonction de leur montant ». Le Code fiscal actuel, qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2016 et qui a abrogé la loi précédente, comprend la formulation suivante : « l'équité de l'imposition ou l'équité fiscale garantit que la charge fiscale de chaque contribuable soit établie sur la base de la capacité contributive, respectivement en fonction du montant de son revenu ou de la valeur de ses biens ».

Étant donné le fait que la réglementation est récente dans la législation roumaine, une analyse historique de l'équité fiscale ne pourrait pas être

¹ X. Pérez, *La raison fiscale : de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain*, thèse

de doctorat, Université Bordeaux IV, 2011, p. 26 : <http://www.theses.fr/2011BOR40039/document>.

réalisée. L'analyse sera effectuée au niveau constitutionnel et au niveau de la législation fiscale adoptée en Roumanie en fonction du régime politique, avant et après la Révolution de 1989. De plus, pendant la période d'avant l'année 1989, il y a eu des réglementations différentes, avant et après 1947, l'année de l'établissement du régime communiste en Roumanie et de l'abolition de la monarchie.

Ainsi, deux aspects principaux seront examinés. D'un côté, la réglementation des principes d'égalité et de légalité des impôts au niveau constitutionnel tout au long de l'histoire constitutionnelle (I) et, de l'autre côté, la mise en œuvre de ce principe en droit fiscal, tant au niveau du droit matériel qui régit la méthode de l'établissement des impôts qu'au niveau de la procédure fiscale, à savoir la possibilité pour le contribuable de contester les actes administratifs individuels (II).

I – Les réglementations constitutionnelles

Dans une démarche chronologique, nous procéderons à une présentation des dispositions constitutionnelles depuis l'adoption de la première Constitution roumaine jusqu'en 1989, qui peuvent être interprétées comme se rapportant à la justice fiscale, y compris les dispositions relatives aux impôts et au budget public (A). Ensuite seront analysées les dispositions constitutionnelles actuelles qui, comme précisé antérieurement, prévoient le principe d'équité fiscale (B).

A – La Constitution avant l'année 1990

En Roumanie, la Constitution est apparue beaucoup plus tard que les constitutions des pays d'Europe de l'Ouest, comme la France, l'Allemagne ou l'Italie². La première loi fondamentale a été le

Statut de Cuza et la loi électorale de 1858. Dans cette loi, seul l'article VI faisait référence au budget : « Le budget des dépenses et des recettes, préparé tout au long de l'année par les soins du pouvoir exécutif et soumis à l'Assemblée électorale, qui peut lui infliger une amende, ne sera définitif qu'après son vote. Si le budget n'est pas voté en temps voulu, l'exécutif enrichira les services selon le dernier budget voté ». Il n'y avait donc aucune référence relative au principe d'égalité, même si en France ce principe figurait déjà dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, tout comme aux impôts ou à l'obligation de contribuer aux dépenses publiques.

La deuxième loi fondamentale fut la Constitution de 1866, qui mentionnait expressément, pour la première fois, que la Roumanie était un État indivisible, composé des Principautés unies roumaines (article 1). Ce fut la première Constitution à prévoir, dans son article 10, l'égalité des citoyens devant la loi, mais également leur obligation de contribuer aux tâches publiques : « Il n'y a pas de différence de classe dans l'État. Tous les Roumains sont égaux devant la loi et doivent contribuer sans distinction aux dons et devoirs publics ». De la même manière, l'article 109 établissait le principe de légalité des impôts dus à l'État : « Aucun impôt pour l'État ne peut être établi et perçu que par la loi ».

Suite à la Première Guerre mondiale et à l'unification de la Roumanie en 1918, une nouvelle Constitution a été adoptée en 1923. L'article 8, paragraphe 2 de la Constitution prévoyait que : « Tous les Roumains, quelles que soient leur origine ethnique, leur langue ou leur religion, sont égaux devant la loi et sont tenus de contribuer sans distinction aux dons et devoirs publics ». Dans le texte constitutionnel de 1923,

² I. Muraru, E. S. Tănăsescu, *Drept constituțional și instituții ipolitice*, Bucarest, vol. I, C.H.Beck, 2016, 15^e éd., p. 82.

En ce qui concerne le principe d'égalité devant la loi et l'obligation de contribuer aux dépenses et aux tâches publiques, le Constituant de 1923 n'a introduit aucun changement. On retrouve en effet les dispositions qui existaient déjà à l'article 10 de la Constitution de 1866. De même, le titre IV de la Constitution de 1923³ était identique à celui de la Constitution de 1866, intitulé « Sur les finances », où était établi le principe de légalité des impôts.

Même si la Constitution de la Roumanie de 1938 a été adoptée suite à l'instauration d'un régime royal dictatorial⁴, l'égalité des citoyens devant la loi et le principe de légalité des impôts ont été maintenus. Entre 1940 et 1948, la Constitution a été suspendue et divers actes normatifs transitoires de nature constitutionnelle ont été adoptés⁵.

L'abolition de la monarchie et la proclamation de la République populaire roumaine ont eu lieu le 30 décembre 1947. Par la suite, après l'instauration du régime communiste, la Roumanie a connu trois Constitutions : la Constitution de 1948⁶, la Constitution de 1952⁷ et la Constitution de 1965⁸. Toutes ces lois fondamentales prévoyaient l'égalité des droits des citoyens, mais ne contenaient aucune disposition concernant le principe de légalité des impôts ou l'obligation de contribuer aux dépenses publiques, surtout dans les conditions où l'activité de l'État visait à « développer l'ordre et l'épanouissement de la nation socialiste, la croissance continue du bien-être matériel et culturel du peuple, l'assurance de la liberté et de la dignité de l'homme, l'affirmation multilatérale de la personnalité humaine. Pour cela, l'État socialiste roumain : organise, planifie et dirige l'économie nationale ; défend la propriété socialiste ; garantit le plein exercice des

droits des citoyens, garantit la légalité socialiste et défend l'État de droit ; développe l'enseignement de tous les niveaux, assure les conditions de développement de la science, de l'art et de la culture, assure les soins de santé ; assure la défense du pays et organise ses forces armées ; organise les relations avec les autres États »⁹.

B – La Constitution après l'année 1990

Après la Révolution de 1989, la Roumanie a adopté la Constitution de 1991, modifiée en 2003. Le principe d'égalité devant la loi et les pouvoirs publics, sans privilèges et sans discrimination, est prévu à l'article 16 dans la Constitution de 1991, tout comme dans la version de 2003. Le principe de contribution aux charges publiques et de la réglementation équitable des charges fiscales sont prévus sous la même forme dans les deux versions, seul le numéro des articles diffère (article 53 et article 56).

Dans la doctrine constitutionnaliste roumaine, le principe de la justice fiscale a été interprété¹⁰ comme représentant un ensemble de principes, à savoir l'égalité, la proportionnalité et l'équité, considérés comme la base de tout système de droit démocratique, sans que la source de ces principes soit développée. De récents commentaires¹¹ sur la Constitution roumaine indiquent explicitement que ce principe doit être appliqué à toutes les normes établissant des obligations fiscales, à savoir les taxes, les frais et les contributions, et que l'analyse de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle montre le contenu de ce principe.

Sans procéder à une analyse détaillée de l'interprétation constitutionnelle, l'explication du lien entre justice et égalité,

³ *Id.*, p. 86.

⁴ *Id.*, p. 88.

⁵ *Id.*, p. 90.

⁶ *Id.*, p. 94.

⁷ *Id.*, p. 96.

⁸ *Id.*, p. 97.

⁹ Article 13 de la Constitution de 1965.

¹⁰ I. Muraru, E. S. Tănăsescu, *op. cit.*, p. 189.

¹¹ S. Gherghina in I. Muraru, E. S. Tănăsescu (dir.), *Constituția României. Comentariu pearticole*, Bucarest, C. H. Beck, 2019, 2^e éd., p. 490.

proportionnalité et équité au niveau constitutionnel s'impose. L'égalité, d'un point de vue constitutionnel, suppose que toutes les personnes soient égales devant la loi¹², du fait qu'il est impérieux qu'elles soient traitées sur un pied d'égalité, sans discrimination¹³. Selon la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, ce principe n'est respecté que lorsque le régime juridique applicable aux personnes se trouvant dans des situations identiques ou égales est identique¹⁴. Dans l'une de ses récentes décisions, les règles d'interprétation du principe de la fiscalité équitable ont été reprises et développées, à côté de trois autres principes, à savoir la « proportionnalité, le caractère raisonnable et la non-discrimination »¹⁵, dénommés « critères » par la Cour constitutionnelle. Ainsi, la Haute juridiction note que « la réunion cumulative de ces quatre critères légitime, d'un point de vue constitutionnel, la mise en place d'une taxe ».

La nécessité de respecter ces critères par les règles fiscales adoptées par le législateur a été évoquée par la Cour dans plusieurs décisions¹⁶. La première fut la décision n° 6/1993 concernant la constitutionnalité de la loi modifiant la loi n° 58/1992 concernant la corrélation des salaires prévue par la loi n° 53/1991, la loi n° 40/1991 et la loi n° 52/1991 avec le niveau des salaires des entreprises et des services publics autonomes¹⁷. Dans cette décision, la Cour a mentionné qu'« une fiscalité qui s'écarte des règles généralement admises, en ce qui concerne la base imposable et les quotas, les catégories de revenus, etc., devient une fiscalité discriminatoire si elle introduit des critères qui affectent l'égalité des droits des citoyens ». La même interprétation a été retenue dans la décision n° 3/1994 concernant l'exception

d'inconstitutionnalité des dispositions de l'article 3 alinéa 2 de la loi n° 58/1992 concernant la corrélation des salaires prévue par la loi n° 53/1991, la loi n° 40/1991 et la loi n° 52/1991 avec le niveau des salaires des entreprises et des services publics autonomes¹⁸, dans le sens où « la fiscalité doit être non seulement légale, mais aussi proportionnée, raisonnable, équitable et ne pas différencier les impôts sur la base de groupes ou de catégories de citoyens ».

Dans la décision n° 176/2003 portant sur l'exception d'inconstitutionnalité des dispositions de l'article 1 de l'ordonnance d'urgence du gouvernement n° 174/2001 concernant certaines mesures visant à améliorer le financement de l'enseignement supérieur¹⁹, le même argument concernant la fiscalité a été repris et complété par rapport à l'article 1 alinéa 3 de la Constitution : « le système juridique de taxation doit assurer la répartition équitable des charges fiscales, ce qui implique nécessairement la subordination à un principe d'équité et de justice sociale, afin de correspondre au caractère social de l'État, ainsi que prévu par l'article 1 alinéa 3 de la Constitution ».

Dans la décision n° 940/2010 concernant l'exception d'inconstitutionnalité des dispositions de l'article 77¹ alin. 3 et 4 de la loi n° 571/2003 du Code fiscal²⁰, la Cour a renvoyé à la décision n° 3/1994 et a indiqué que « le législateur a le droit d'établir des impôts afin d'alimenter en permanence et de manière rythmée le budget de l'État, mais il doit accorder une attention particulière lors de l'établissement de l'assujettissement », sans toutefois conserver l'inconstitutionnalité des dispositions contestées.

¹² Article 16 de la Constitution de Roumanie, version 2003.

¹³ C. F. Costas, *Drept fiscal*, Bucarest, Universul Juridic, 2016, p. 48.

¹⁴ Cour const., déc. n° 192 du 31 mars 2005 ; Cour const., déc. n° 70 du 15 décembre 1993.

¹⁵ Cour const., déc. n° 293 du 26 avril 2018, § 36.

¹⁶ C. F. Costas, *op. cit.*, p. 49.

¹⁷ Cour const., déc. n° 6 du 25 février 1993.

¹⁸ Cour const., déc. n° 940 du 6 janvier 1994.

¹⁹ Cour const., déc. n° 176 du 6 mai 2003.

²⁰ *Monitorul Oficial*, n° 524 du 28 juillet 2010.

Par la suite, dans la décision n° 1394/2010 visant l'exception d'inconstitutionnalité des dispositions de l'article 257 alinéa 2 f) – thèse finale de la loi n° 95/2006 sur la réforme des soins de santé²¹, qui établit l'inconstitutionnalité des dispositions susmentionnées en relation avec la violation du principe d'équité fiscale, la Cour note que les dispositions légales « doivent refléter le principe d'égalité des citoyens devant la loi, en imposant un traitement identique et doivent prendre en compte, en même temps, la capacité contributive des contribuables, au regard des éléments qui caractérisent leur situation individuelle et leurs tâches sociales ».

Un aspect important du principe de la fiscalité équitable dans la pratique constitutionnelle en Roumanie résulte de la décision n° 39/2013 portant sur l'exception d'inconstitutionnalité des dispositions de l'article 3¹ alin. 5 de l'ordonnance d'urgence du gouvernement n° 77/2011 sur l'établissement d'une contribution pour le financement des dépenses de santé, complétée par l'ordonnance d'urgence du gouvernement n° 110/2011 modifiant et complétant certains actes normatifs dans les domaines de la santé et de la protection sociale, avec référence expresse à la phrase « qui inclut la taxe sur la valeur ajoutée »²². Dans cette décision, la Haute juridiction note pour la première fois que « l'application de la taxe *clawback* à une autre taxe est contraire aux dispositions constitutionnelles relatives au règlement équitable des charges fiscales ». Ainsi, le principe de justice fiscale s'oppose à l'adoption d'une taxe, d'un prélèvement ou d'une contribution basée sur une autre taxe.

L'argument de la Cour concernant le principe du caractère raisonnable et de

l'équité de la taxation est le suivant : « le législateur a le droit de fixer des impôts afin d'alimenter le budget de l'État de manière régulière et rythmée, mais doit accorder une attention particulière lors de la détermination de la matière imposable »²³. Dans le même sens, le principe du règlement équitable de la charge fiscale « doit refléter le principe même de l'égalité des citoyens devant la loi, en imposant un traitement identique à des situations identiques ».

Par conséquent, selon l'interprétation de la Cour constitutionnelle, le système fiscal roumain doit être juste, c'est-à-dire équitable, non discriminatoire, raisonnable et proportionné pour tous les citoyens²⁴. Dans le même temps, le législateur peut adopter toute disposition fiscale qui assure de manière rythmique et constante les fonds publics. Contrairement à la Constitution italienne²⁵, la Constitution roumaine ne prévoit pas que la participation des citoyens aux dépenses soit proportionnelle aux revenus obtenus (principe de la capacité contributive), mais seulement que les citoyens ont l'obligation de contribuer aux dépenses publiques. Cependant, la Cour s'est prononcée dans une décision²⁶ confirmant la constitutionnalité de la taxe sur les immeubles majorée pour les particuliers propriétaires de deux immeubles résidentiels ou plus, prévue par le Code fiscal de 2003. Ainsi, la Cour a statué qu'il existait « une raison suffisante pour la mise en place d'un régime juridique différent, respectivement de la taxe progressive, en fonction du nombre de bâtiments possédés ». De l'avis de la Cour, le principe de la réglementation équitable suppose « d'une part, de prendre en compte la situation matérielle des contribuables et, d'autre part, la possibilité accrue pour ceux

²¹ *Monitorul Oficial*, n° 863 du 23 décembre 2010.

²² Cour const., déc. n° 39 du 5 février 2013.

²³ Cour const., déc. n° 940 du 6 juillet 2010.

²⁴ S. Gherghina, op. cit., p. 491.

²⁵ On précise que la Constitution italienne établit à l'article 53 à la fois le principe de la capacité contributive et le principe du système de taxation progressive.

²⁶ Cour const., déc. n° 477 du 9 novembre 2004.

qui possèdent davantage de biens de contribuer, par le biais des impôts, aux dépenses publiques ».

II – Le principe d'équité fiscale dans la législation fiscale nationale

A – Équité fiscale et impôts

L'application du principe d'équité fiscale au niveau de la législation primaire est réalisée sous différentes formes. Par exemple, tant dans le Code fiscal actuel en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2016 que dans l'ancien, qui a été en vigueur du 1^{er} janvier 2003 au 31 décembre 2015, il a été mentionné comme un principe applicable au système fiscal roumain.

Dans l'actuel Code fiscal, le principe d'équité fiscale ou de la justesse fiscale est défini comme le principe qui garantit que « la charge fiscale de chaque contribuable est établie sur la base du pouvoir contributif, respectivement en fonction du montant des revenus ou de la valeur des biens ». Dans le Code fiscal de 2003, le principe d'équité fiscale n'était applicable qu'aux personnes physiques et impliquait une taxation différente des revenus en fonction de leur montant. La version de 2003 tenait compte du mode de réglementation en vigueur à l'époque de l'impôt sur le revenu des particuliers, respectivement par l'impôt progressif. Les dispositions du Code fiscal actuel semblent avoir une application plus large, en ce sens qu'elles font référence à toutes les catégories de contribuables, personnes physiques et morales.

Une autre modification importante introduite par le nouveau Code fiscal concerne le taux d'imposition. Selon la nouvelle doctrine, chaque contribuable doit supporter la charge fiscale fondée sur le principe du pouvoir contributif. Le revenu des personnes physiques est soumis à

l'impôt sur le revenu à taux unique (10 %), tout comme l'impôt sur les bénéfices applicable aux personnes morales (16 %), le taux et les règles de détermination de la base imposable étant actuellement différents.

Le régime fiscal roumain a connu au fil du temps une évolution intéressante en matière d'imposition des revenus et des actifs des particuliers. Jusqu'à l'adoption du premier acte normatif à rang constitutionnel applicable dans les deux Principautés, à savoir la Moldavie et la Valachie, le régime fiscal était caractérisé par des inégalités car il y avait une différence de classe, les boyards n'ayant aucune obligation fiscale, contrairement au reste de la population. Suite à l'unification des Principautés en 1862, une véritable réforme fiscale d'inspiration occidentale²⁷ a commencé, applicable aux deux Principautés, supprimant tous les privilèges antérieurs et instaurant pour la première fois un impôt foncier à hauteur de 4 % du revenu net de l'immobilier²⁸. À la suite de l'adoption de la Constitution de 1866, qui prévoyait expressément à l'article 10 qu'il n'y avait pas de différence de classe et que tous les Roumains étaient égaux devant la loi, le système fiscal est entré dans la voie normale de la fiscalité équitable.

B – Le principe d'équité dans la procédure fiscale

En ce qui concerne la mise en œuvre du principe d'équité au niveau de la procédure fiscale, à notre avis, la plus pertinente est la disposition sur la base de laquelle le citoyen a le droit de contester la décision des autorités fiscales. Toute limitation du droit du contribuable de contester un acte administratif fiscal constitue une véritable violation de l'équité fiscale.

²⁷ T. C. Aslan, *Tratat de finanțe : cuprinzând și legislațiunea fiscală după război*, Bucarest, Tipografiile Române Unite, 1925, p. 59.

²⁸ Loi du 31 mars 1862.

À l'instar des dispositions relatives à l'imposition des revenus et des biens, les dispositions légales concernant la contestation des actes fiscaux ont connu une évolution intéressante en fonction du régime politique en Roumanie et des dispositions constitutionnelles concernant le contentieux administratif. Les Constitutions et les règlements dans le domaine du contentieux administratif et du contentieux fiscal ont varié. Ainsi, la possibilité des contribuables de contester les actes administratifs individuels en matière fiscale a été plus grande ou plus limitée²⁹. À ce titre, une analyse de la législation et des conditions juridiques qui ont permis aux contribuables de contester les actes administratifs fiscaux, avant et après les années 1990, s'impose.

1 – La possibilité des contribuables de contester les actes administratifs avant l'année 1990

La période antérieure à l'année 1990 peut être divisée en deux grandes étapes : la période antérieure à l'année 1947, année de l'abolition de la monarchie et la proclamation de la République populaire roumaine (a) et la période communiste (b).

a) La période avant l'année 1947

Dans la doctrine, on a identifié des analyses détaillées de l'évolution de la législation concernant le contentieux fiscal, y compris sur la période d'avant 1947. Tout cela, pour souligner que le système d'après l'année 1990 n'est pas un système dicté et qu'il y a bien eu une période où la législation roumaine était alignée aux pratiques européennes.

De cette manière, il semble que la première année de référence dans le domaine du contentieux fiscal est 1877. Avant l'année 1877, il y avait des commissions qui présentaient un caractère

purement administratif. Elles devaient résoudre les contestations introduites contre les inscriptions faites dans les rôles fiscaux par les organismes communaux. En 1887, par la loi relative à la réglementation des contributions directes ont été créées, pour la première fois, de véritables commissions d'appel. Les actes d'imposition qui pouvaient être attaqués devant les commissions d'appel étaient les procès-verbaux d'imposition conclus par les organismes communaux (ruraux ou urbains)³⁰.

Par la loi n° 661 de 1923 portant sur l'unification des contributions directes et sur la création de l'impôt sur le revenu global ont été réglementées, parmi d'autres, les voies de recours contre les actes d'imposition. Ainsi, les contribuables ou l'administration fiscale, par l'intermédiaire de ses fonctionnaires, pouvaient interjeter appel des décisions des commissions d'imposition, dans un délai de vingt jours à partir du prononcé ou de la notification du jugement, dans le cas où le contribuable était absent au procès ou lors de la lecture de la décision³¹. Un recours était également possible à l'encontre des décisions de la commission d'appel, qui devait être formé par le contribuable ou l'administration fiscale dans un délai de vingt jours. Il devait être introduit devant l'administration fiscale, qui était obligée de l'envoyer à l'instance compétente. La compétence pour juger ces recours a été attribuée au tribunal local ou à la cour d'appel.

Jusqu'au moment de l'entrée en vigueur du Code de procédure fiscale de 1942, il y avait une procédure mixte qui impliquait une phase administrative et une étape juridictionnelle devant les instances judiciaires, les tribunaux ou les cours d'appel. Le Code de procédure fiscale du 1^{er} avril 1942 a été conçu comme une loi d'unification de la procédure fiscale. Il réglait l'institution du contrôle judiciaire des

²⁹ A. Fanu-Moca, *Contenciosul fiscal*, Bucarest, C.H. Beck, 2006, p. 58.

³⁰ *Id.*, p. 60.

³¹ *Id.*, p. 63.

actes d'imposition en fixant les deux voies de recours juridictionnels : l'appel et le recours ³² . L'article 29 du Code de procédure fiscale prévoyait notamment que : « Contre le procès-verbal d'imposition principale ou supplémentaire, tant le contribuable que l'administration fiscale pourront interjeter appel. Le délai d'appel est de quinze jours pour chaque partie, à partir du moment de la notification du procès-verbal du contribuable ».

Par la loi de 1944 instituant certaines mesures fiscales spéciales imposées par l'état de guerre, le délai de quinze jours, prévu par le Code de procédure fiscale, a été prolongé pour trente jours au cours de cette période.

b) La période après l'année 1947

La période allant de 1948 à 1965 a été marquée par la suppression de l'institution par le décret n° 128/1948 pourtant sur la suppression du contentieux administratif et des cours administratives. Ainsi, à partir de 1948 jusqu'à l'entrée en vigueur de la Constitution de 1965, la règle dans la législation roumaine a été l'inexistence d'un contrôle judiciaire direct sur les actes administratifs. Leur illégalité pouvait être remise en question seulement par la voie de l'exception d'illégalité, à chaque fois que l'intention du législateur allait dans ce sens³³.

L'étape comprenant les années 1965-1990 a été marquée par la loi n° 1/1967, adoptée sur le fondement des dispositions constitutionnelles (article 35 et article 103 de la Constitution de 1965). Cette loi a consacré un contrôle judiciaire des actes administratifs à travers deux procédures distinctes : un contrôle de pleine juridiction et un contrôle subsidiaire. Le caractère subsidiaire du contrôle se traduisait par le fait qu'il ne pouvait être exercé qu'après que le contribuable ait essayé de rétablir la

légalité par la voie du recours préalable devant l'organe émetteur de l'acte ou devant l'organe hiérarchiquement supérieur.

Durant cette période, le contentieux administratif a eu, en réalité, un rôle de propagande, l'institution du contentieux administratif étant purement formelle et n'accordait aucune importance à la défense des droits des citoyens contre les abus des autorités administratives. Après l'abrogation du Code de procédure fiscale et une fois que le nouveau régime politique ait été instauré, l'acte constatant une créance financière-budgétaire pouvait être contesté seulement par voie administrative. Le contrôle de légalité de n'importe quel acte de ce genre était réservé aux organes de l'administration financière ou bancaire de l'État.

Il faut souligner que l'article 16 de la loi n° 1/1967 visant le jugement des personnes lésées dans leurs droits par les actes administratifs illégaux prévoyait que le contrôle judiciaire de légalité des actes relatifs à l'établissement des impôts et des taxes était exclu ³⁴ . Durant la période communiste, les règlementations portant sur les litiges à caractère fiscal limitaient l'accès du contribuable à la justice. Les actes constatant une créance budgétaire étaient soumis seulement à un contrôle administratif par la voie du recours gracieux ou hiérarchique.

2 – La possibilité des contribuables de contester les actes administratifs individuels après l'année 1990

L'analyse de la législation adoptée après l'année 1990 sera effectuée par rapport à deux repères importants : la période exclusivement administrative, pendant laquelle il n'y avait pas de code de procédure fiscale (a) et la période actuelle qui est caractérisée par l'existence

³² *Id.*, p. 75.

³³ D. Apostol Tofan, *Drept administrativ*, Bucarest, C.H. Beck, 2017, 4^e éd., p. 124.

³⁴ A. Fanu-Moca, *op. cit.*, p. 88.

d'un tel code. Le premier Code de procédure fiscale³⁵ est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2004 et a été abrogé le 1^{er} janvier 2016 par loi n° 227/2015 (b).

a) La période avant 2004

La loi n° 29/1990 sur le contentieux administratif a été la première loi spéciale adoptée après l'année 1990 en la matière. Celle-ci a repris la tradition qui a existé au cours de la période d'entre-deux-guerres et a représenté le début d'une nouvelle étape dans l'évolution de cette institution fondamentale. En effet, la loi de 1990 a repris certains éléments contenus dans la loi de 1925, tout en introduisant de nouvelles dispositions : la consécration d'un contrôle de pleine juridiction ; la consécration d'un contrôle direct (de l'acte administratif proprement dit et des actes administratifs dits assimilés – la tardiveté de la réponse ou le silence de l'administration) ; le caractère obligatoire de la procédure préalable à l'autorité émettrice ou à l'autorité hiérarchique supérieure.

À la différence de la réglementation propre à la période communiste, qui permettait l'introduction des actions judiciaires seulement contre les actes administratifs individuels, dans la loi de 1990, en principe, tous les actes des autorités de l'administration publique peuvent être attaqués en contentieux administratif. Contrairement à la loi de 1967, la loi de 1990 ne fait aucune précision sur le caractère illégal de l'acte attaqué, en laissant l'instance se prononcer sur ces questions.

b) La période après 2004

En 2003, la Constitution de Roumanie a été modifiée. Après cette modification, a été adoptée la loi n° 554/2004 relative au contentieux administratif. Actuellement,

cet acte normatif représente la base normative en ce qui concerne la possibilité de contester la légalité de tout acte administratif devant les instances judiciaires. Aucune disposition constitutionnelle n'interdit la création d'une procédure administrative préalable, sans caractère juridictionnel, telle la procédure du recours administratif gracieux ou hiérarchique. Dans le domaine du contentieux fiscal, des réglementations spéciales ont été adoptées, ces dispositions prévoyant la possibilité pour le contribuable de formuler une plainte administrative préalable.

Ces réglementations spéciales ont été complétées par les normes législatives portant sur le contentieux administratif :

- la loi n° 105/1997 relative au règlement des objections, contestations et plaintes contre les montants constatés et appliqués par les actes de contrôle ou d'imposition des organes du ministère des Finances Publiques³⁶. Cette loi établissait la procédure de contestation administrative des actes de contrôle et les décisions d'imposition émanant du ministère des Finances Publiques pour les impôts, taxes, contributions aux fonds spéciaux, les pénalités et les amendes constatées et appliquées par les organes dudit ministère ;
- l'ordonnance d'urgence n° 13/2001 relative au règlement des contestations contre les mesures prises par les actes de contrôle ou d'imposition émanant des organes du ministère des Finances Publiques. Cette ordonnance prévoyait la procédure de contestation administrative des actes de contrôle ou des décisions d'imposition émanant des organes de ce ministère, actes qui établissaient les impôts, taxes, créances douanières, contributions aux fonds spéciaux, pénalités ou tout autre somme relevant de ce domaine.

Le recours administratif offre à l'autorité publique émettrice ou à l'autorité

³⁵ Ordonnance du gouvernement n° 92/2003 sur le Code de procédure fiscale (*Monitorul Oficial*, n° 513 du 31 juillet 2007).

³⁶ *Monitorul Oficial* n° 136 du 30 juin 1997.

hiérarchique supérieure la possibilité de retirer ou modifier l'acte administratif émis. De nos jours, la procédure administrative préalable est considérée comme une condition d'admissibilité de l'action en contentieux administratif.

À partir du 1^{er} janvier 2004, la procédure de contestation des actes administratifs fiscaux est prévue par le Code de procédure fiscale. Cette procédure connaît des règles dérogatoires au droit administratif commun. Elle est complétée par des dispositions de la loi relative au contentieux administratif et du Code de procédure civile.

Selon les dispositions du Code de procédure fiscale, toute personne physique ou morale, qui se considère lésée dans l'un de ses droits à cause d'un acte administratif fiscal, peut formuler une contestation administrative contre l'acte respectif. Les titres de créance qui constatent des droits de créance fiscale, ainsi que tous les autres actes administratifs fiscaux peuvent être contestés. Actuellement, la contestation doit être écrite et formulée dans un délai de quarante-cinq jours à partir du jour de la notification de l'acte à son destinataire.

L'introduction de la contestation administrative ne conduit pas à la suspension de l'exécution de l'acte administratif fiscal. Cependant, l'auteur du recours peut formuler une demande séparée pour solliciter la suspension dudit acte sur le fondement des dispositions de la loi portant sur le contentieux administratif. La suspension de l'acte administratif fiscal conduit à la suspension de l'exécution de la créance fiscale inscrite dans l'acte fiscal respectif, dans le sens de la suspension de l'exécution forcée. La procédure prévue par le Code de procédure fiscale est la procédure de la plainte préalable, non contentieuse, obligatoire, préalable à l'introduction de l'action en justice, mais, dans le même temps, cette procédure n'est pas une procédure administrative juridictionnelle.

Le contribuable mécontent de la réponse apportée par l'administration fiscale à son recours peut la contester devant les tribunaux compétents en matière de contentieux administratif, dans les conditions prévues par la loi relative au contentieux administratif :

- le tribunal administratif fiscal, plus exactement, un juge du tribunal spécialisé en droit administratif et fiscal, pour les litiges d'un montant qui ne dépasse pas 3 000 000 de lei (environ 60 000 euros) ;
- la cour d'appel, et notamment la section du contentieux administratif et fiscal de la cour, formée de juges spécialisés, pour les litiges d'une valeur supérieure à 3 000 000 de lei. La cour d'appel juge également les appels interjetés contre les décisions du tribunal ;
- les pourvois en cassation à l'encontre des décisions prononcées par les cours d'appel en la matière sont formés devant la Cour de cassation de Roumanie, au sein de laquelle existe également une section du contentieux administratif et fiscal.

*

Même s'il n'existe pas de définition internationalement acceptée de la justice fiscale, dans l'introduction de cet article, nous avons démontré que la justice fiscale signifie *au moins* l'existence constitutionnelle du principe d'égalité des citoyens devant les charges publiques et du principe de légalité de l'imposition. En partant de ces deux piliers de la justice fiscale, on a présenté, d'un point de vue historique, l'évolution des dispositions des Constitutions adoptées en Roumanie à partir du premier acte normatif de rang constitutionnel, le Statut de Cuza et la loi électorale de 1858.

De plus, on a opéré à une analyse de l'histoire de la justice fiscale en Roumanie du point de vue de l'existence de l'égalité et de la légalité dans la législation fiscale

primaire, en tenant également compte du régime constitutionnel et politique. Ainsi, on a brièvement présenté l'évolution des dispositions de la législation primaire, du point de vue du droit matériel et de la procédure fiscale.

L'analyse montre que l'on ne peut véritablement parler de justice fiscale que depuis 1991, l'année d'adoption de la Constitution roumaine post-communiste. Cependant, l'inclusion du principe d'équité fiscale dans la législation fiscale primaire n'a eu lieu qu'à partir du 1^{er} janvier 2004, date d'entrée en vigueur du premier Code fiscal.

Dans la jurisprudence nationale, il s'agit d'un principe qui ne trouve pas d'application, du fait qu'il n'est pas considéré comme un motif ou fondement d'admission d'un recours administratif fiscal. Le principe n'a été analysé qu'au niveau constitutionnel, les interprétations de la Cour étant d'ailleurs assez vagues et inutiles dans la pratique administrative et judiciaire. Une analyse plus détaillée, au regard du droit comparé, serait sûrement nécessaire pour comprendre la complexité de ce concept et la nécessité de sa mise en œuvre pratique par les juridictions lors de l'appréciation de la légalité d'un impôt, d'une taxe, ou de toute autre forme de contribution fiscale.

Marilena ENE

*Docteure en droit,
Lectrice à la Faculté de Droit,
Université de Bucarest
marilena.ene@drept.unibuc.ro*

HISTOIRE DE L'INJUSTICE FISCALE EN FRANCE

Résumé : *L'auteur relate des contestations de l'impôt, perçu comme injuste et excessif, d'un point de vue historique, et de l'adaptation de la législation afin de lutter contre la fraude fiscale. Différentes révoltes historiques sont ainsi étudiées, ce qui permet un questionnement sur la légitimité et l'excessivité de l'impôt et démontre ce sentiment d'aversion à l'impôt qui persiste en France depuis longtemps et qui demeure encore aujourd'hui.*

Abstract: *The author relates the challenges to taxes, perceived as unfair and excessive, from a historical point of view, and the adaptation of legislation in order to combat tax fraud. Different historical revolts are thus studied, which allow a questioning of the legitimacy and excessiveness of taxes and demonstrates this feeling of aversion to taxes that has persisted in France for a long time and that still remains today.*

Mots-clés : *France – justice fiscale – illégitimité de l'impôt – excessivité de l'impôt – révoltes populaires*

Keywords: *France – tax justice – illegitimacy of taxes – excessiveness of taxes – popular revolts*

Croquants, maillotins, frondeurs, bonnets rouges, jacquerie (Grande et petite !), bonnets bleus, Lustucrus, Sabotiers, Cabochins, Nupieds, tard avisés, Harelle,... sont autant de dénominations données aux acteurs ou événements, souvent locaux, parfois à dimension nationale, ayant marqué une révolte fiscale sous l'ancien droit fondée d'abord sur le refus de l'impôt non consenti, mais aussi de l'impôt excessif ou injuste dans sa répartition.

Les temps ont sans doute changé, mais la contestation de l'impôt (et aussi aujourd'hui des charges sociales) demeure

dans toutes les sociétés et non pas dans la société française exclusivement. Un sondage, parmi d'autres, publié en avril 2019¹, faisait apparaître que 78 % des Français estimaient que le système fiscal français était injuste parce qu'il ne permettait pas une redistribution des richesses entre les différentes catégories de la population, 59 % (seulement) des personnes sondées estimant en outre que le paiement de l'impôt était justifié pour financer les services publics, tandis que 57 % considéraient que, pour le rendre plus juste et efficace, il fallait d'abord lutter contre la fraude fiscale.

Un sentiment prédominait dans ce sondage : l'impôt n'est pas assez redistributif. Or, les sentiments individuels ou collectifs en matière fiscale ne sont pas nécessairement fondés que sur cette vision, et ce d'autant plus que la situation en regard de la fiscalité directe et de la fiscalité indirecte est très inégale.

En ce domaine, les images sont particulièrement nombreuses et en particulier au cours du XX^e siècle. Une photo peut résumer cela : dans les années 1930, une grande avenue,... une camionnette passe et sur la plate-forme, le texte suivant écrit en très gros : « Je coute 9F25 je paie 4F70 d'impôt » !

Révolte contre un impôt jugé excessif par l'ensemble, par une partie de la population, par une corporation..., révolte contre un système fiscal dans son ensemble, mais aussi tentation de la fraude fiscale, de l'évasion fiscale, voilà des comportements qui n'en soulèvent pas moindre indirectement la question de l'impôt pour quoi faire ? Mais peut-il aussi y avoir un impôt juste² ?

Or, la législation en matière de lutte contre la fraude s'est développée dès les

¹ Sondage Elabe pour BFM-TV, « L'opinion en direct », avril 2019.

² Mais un impôt optimal, au sens des économistes, est-il un impôt juste ? Cf. J. Mirrlees, *L'impôt optimal est celui qui permet de rendre le bien-être social le*

plus élevé possible, 1971 ; E. R. A. Seligman, *Théorie de la répercussion et de l'incidence de l'impôt*, Paris, Bibl. internationale de science et de législation financières, 1910, 297 p.

débuts du XX^e siècle, déjà comme une réponse à ce sentiment d'injustice.

Mais si dans un état de droit, la loi vient en réponse à une demande collective, sous l'ancien régime, le Roi, face à certains abus, a réagi violemment, négligeant bien entendu ses propres abus dans l'emploi des deniers royaux. Tout un chacun se rappelle, sans doute, du funeste destin du surintendant Nicolas Fouquet, mais il est peu différent de celui de Jacques Cœur, grand argentier du Roi qui mourra en exil et qui fut à l'origine d'une nouvelle organisation des finances du royaume et à l'origine d'un nouvel impôt, la taille³. Le sort des ministres et agents du Roi n'a pas toujours été enviable ; ils ont pu eux aussi crier à l'injustice alors qu'ils servaient le Roi. La fonction de « bouc-émissaire » a été particulièrement utile et le demeure notamment en matière fiscale.

L'impôt est une contrainte autoritaire, technique, juridique ; mais il est aussi parfois négocié⁴,... et les idées révolutionnaires de la contribution volontaire se sont vite effacées face au comportement des contribuables⁵.

Le sentiment d'injustice est sans doute au tréfonds de la vie collective et des sociétés humaines⁶, amenant à poser la question de la légitimité de l'impôt, de son emploi, de sa répartition, de son acceptabilité (qui ne sera pas la même selon les sociétés), de sa soutenabilité. De fait, si l'impôt doit être accepté, faut-il aussi qu'il soit soutenable. Ce sentiment n'est pas propre à la société française et a pu parfois prendre des tournures partisans très précises comme au XX^e siècle, dans

certains pays du nord de l'Europe, avec la création de partis anti-impôts, ou encore des programmes politiques fondés sur la lutte contre l'excès d'impôt, voire comme aux États-Unis des referenda centrés sur l'impôt pour en réduire le poids (ex. Californie,...).

Il ne s'agit pas, comme le montrait Mirabeau⁷, de maîtriser une excellente technicité fiscale pour « faire passer » un nouveau prélèvement obligatoire, faut-il encore en expliquer le sens et la portée, voire par un degré suffisamment sophistiqué de l'impôt le construire avec cet effet « anesthésiant » qui doit permettre sa non-identification par le contribuable ; n'est-ce pas en principe l'intérêt de la fiscalité indirecte, du prélèvement à la source... ?

À cela, il convient inévitablement d'intégrer une perception religieuse de l'impôt et de son acceptabilité dans la société : « Rendez à César ce qui est à César et à Dieu ce qui est à Dieu », formule bien connue ; or, l'Église catholique tend à l'acceptation de l'impôt dès lors qu'il est justement réparti et qu'il n'est pas excessif ; ainsi, les encycliques papales traduisent-elles une certaine vision acceptable de l'impôt dans la société⁸.

Daniel Gutmann, pour sa part, avait énoncé dans une contribution intitulée « Du droit à la philosophie de l'impôt »⁹ qu'une « philosophie de l'impôt est plus que jamais nécessaire » ! Faut-il que le contribuable soit philosophe face à l'impôt ou que les créateurs d'une fiscalité, ses initiateurs, en maîtrisent les dimensions sociétales, économiques et psychologiques ? Il en

³ M. Touzery, *L'invention de l'impôt sur le revenu. La taille tarifée 1715-1789*, Comité pour l'histoire économique et financière de l'État, 1994, 619 p.

⁴ X. Pérez, *La raison fiscale, de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain*, Thèse de doctorat de l'Université Bordeaux IV, 2011, 399 p.

⁵ Que l'on songe aux conséquences de la contribution sur les portes et fenêtres.

⁶ Voir M. Bouvier, *Introduction générale au droit fiscal et théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2020, 14^e éd., 270 p. ; M. Bouvier, « Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable », *Cahiers français*, juillet-août 2018, n° 405.

⁷ Mirabeau, *La grande théorie de l'impôt*, Paris, Chaubert et Hérisant, 1760, 336 p.

⁸ Léon XIII, 1891, *Rerum novarum* 35, « la référence au bien commun impose d'éviter que la propriété privée soit épuisée par un excès de charges et d'impôts » ; Jean Paul II, 1991, *Centesimus annus* 48, « l'impôt est un devoir » ; 1987 *Sollicitudo rei socialis* 26, les « hommes sont liés par un destin commun qu'il faut construire ensemble ».

⁹ D. Gutmann, « Du droit à la philosophie de l'impôt », in *Archives de philosophie du droit*, Dalloz, tome 46, 2002, p. 7-13.

résulte une double approche, à savoir celle consistant à contester l'impôt parce qu'illégitime (I) et parce qu'excessif (II).

I – La révolte fondée sur l'illégitimité de l'impôt

Le président du Parlement de Paris adressait à Louis XVI, en 1787, le message suivant : « Le principe constitutionnel de la monarchie française est que les impositions soient consenties par ceux qui doivent les supporter. Il n'est pas, Sire, dans le cœur d'un Roi bienfaisant d'altérer ce principe qui tient aux lois primitives de votre État, à celles qui assurent l'autorité et garantissent l'obéissance. Si votre Parlement a cru, depuis plusieurs années, pouvoir répondre à votre Majesté de l'obéissance des peuples en matière d'impôts, il a souvent plus consulté son zèle que son pouvoir »¹⁰ !

Obéissance..., la chose est sans doute discutable au vu des tourments fiscaux qui ont marqué l'histoire fiscale du royaume de France avec une lutte (ou des débats !!¹¹) quasi permanente des populations contre la créance de certains impôts (A), lutte qui plus ponctuellement s'est perpétuée après la Révolution française amenant l'État à instaurer un dispositif particulièrement répressif contre la révolte fiscale (B).

A – La lutte contre la tyrannie de l'impôt

Le grand débat historique dans la société « française » va reposer sur le heurt ou la confrontation entre la création et le développement d'impôts nécessaires à la royauté d'abord pour lever des armées, alors même que perdure une « fiscalité » féodale, mais aussi religieuse. De tout temps, l'impôt fut lié d'abord à des besoins militaires avant que d'être, de façon plus contemporaine, lié à la prise en charge de

services collectifs destinés à la population, phénomène nouveau essentiellement né au XIX^e siècle.

En royaume de France, les premières contestations vont d'abord être centrées sur les droits prélevés par les seigneurs qui ont *a priori* en charge une forme de sécurité collective et ne l'assurent plus réellement ou de façon défailante ; puis le Roi aura à son tour besoin d'une manne financière pour développer une armée en propre, en particulier dans le cadre de la guerre de Cent Ans. S'est alors renforcée l'idée que le Roi avait besoin du consentement de la « nation » rassemblée. La fiscalité en développement est d'abord une fiscalité indirecte, sur la consommation, puis une fiscalité taxant les « sujets » du Roi, du moins certains d'entre eux. Philippe de Commines, acteur et observateur de son époque, cité par Leroy-Beaulieu¹², énonçait pourtant : « il n'y a ni Roi, ni seigneur en terre, qui ait pouvoir, outre son domaine, de mettre un denier sur ses sujets sans octroi et consentement de ceux qui doivent payer, sinon par tyrannie et violence »¹³ !

Le XIV^e siècle est en fait à la base d'un basculement en ce domaine. En 1302, sous Philippe le Bel, se tint à Paris la première assemblée des trois États¹⁴. En 1355, sont réunis les États généraux du pays d'oïl qui accordent temporairement au Roi le droit de lever des impôts pour faire face à la guerre. En 1358, les États généraux sont réunis à Compiègne pour accorder au Roi de nouveaux subsides... jusqu'à ce qu'un jour le Roi n'ait plus besoin des États généraux... au moins en Royaume de France.

Et pourtant, c'est bien de cette question du consentement qu'il fut souvent question jusqu'à la Révolution française. L'impôt

¹⁰ Cité in J.-L. Albert, *Finances publiques*, Paris, Dalloz, 2019, 11^e éd., p. 11.

¹¹ D. Villemot, *Le débat fiscal : une passion française*, Paris, L'Harmattan, 2019, 204 p.

¹² P. Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances*, 1879, Tome second, p. 4.

¹³ Cité aussi par A. Bailly, *Histoire financière de la France, depuis les origines à la monarchie jusqu'à la fin de 1786*, Moutardier, 1830, tome 1, p. 185.

¹⁴ E. J. B. Rathery, *Histoire des états généraux de France*, Bibliothèque de l'École des chartes, 1846, p. 182-184.

consenti¹⁵ fut très clairement la question principale qui motiva nombre de révoltes fiscales contre un impôt, qu'il soit local ou royal, avec le sentiment d'une profonde injustice lorsque le tiers État constate qu'il supporte l'essentiel du fardeau fiscal, la noblesse s'y refusant systématiquement et régulièrement¹⁶.

Tous les siècles vont connaître une ou des révoltes fiscales, à compter du moment où les États généraux vont autoriser le Roi à créer des impôts¹⁷. Ces révoltes sont d'origines diverses : paysans, petits bourgeois¹⁸... mais aussi parfois d'origine noble, dès lors qu'était menacée la remise en cause de l'exemption nobiliaire née avec les premiers consentements à l'impôt¹⁹. Les intérêts économiques, sociaux ne seront pas les mêmes et seront différents selon les provinces concernées, tout comme la fiscalité sera elle-même différente selon les territoires.

Retracer tous les épisodes historiques, d'Athènes à nos jours, traduisant le rejet souvent violent de l'impôt serait sans doute fastidieux et relèverait de choix très subjectifs. Le comportement des « contribuables » des différentes époques relève d'une triple dimension : l'impôt auquel ils n'ont pas consenti, l'impôt jugé excessif, le collecteur lui-même, avec parfois comme cela a pu être souligné l'idée que le « souverain » de droit divin n'était pas toujours au courant de ce que faisaient ses ministres et son administration. Ce n'est pas, là non plus, une particularité française.

La plus historique de ces révoltes²⁰ est survenue en Angleterre, celle des barons du Roi Jean qui se sont révoltés contre lui

parce qu'il se refusait à respecter et appliquer la *Magna carta* (1215-1217). On se rappellera aussi de la révolte américaine contre la taxation britannique en matière de thé, destinée à protéger le thé indien. Mais la « révolte » n'est pas l'apanage de sociétés occidentales. La Chine, certes marquée par le confucianisme, n'en connut pas moins à différentes reprises des « soubresauts » intérieurs de nature fiscale d'une particulière violence.

La convocation des États généraux en 1788 fut l'occasion pour le clergé d'adresser à Louis XVI ses *Remontrances* (1788) : « il est un point sur lequel la Nation a toujours réclamé invariablement son consentement et sa volonté libre, ce sont les impôts ; parce que les impôts attaquent la propriété de chaque citoyen ; qu'ils tiennent à toutes les passions qui ont intérêt de les établir et de les perpétuer, et que le fisc veille sans cesse pour reculer ces bornes ».

De fait, parmi les victimes de cette révolution, on compte les agents de la ferme générale, à l'instar de Lavoisier, nommé en 1775 à la régie des poudres et salpêtres, condamné à mort en 1794 avec vingt-sept autres fermiers généraux.

Progressivement s'est imposé le principe du consentement à l'impôt (ou de) dont la base transparait dans un décret du 17 juin 1789 qui déclare illégales toutes les contributions perçues dans le royaume car n'ayant pas été consenties par la Nation, en posant le principe du libre vote de l'impôt par les représentants de la Nation. Toutefois, dès la fin du XIX^e siècle est à son tour posée la question de la légitimité de la représentation politique. Dès cette période,

¹⁵ E. De Crouy-Chanel, *Le contribuable-citoyen : histoire d'une représentation fiscale (1750-1999)*, thèse de doctorat de l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 1999, 357 p. ; E. De Crouy-Chanel, « Le consentement à l'impôt », *Pouvoirs*, 2014, n° 151, p. 5-14 ; E. De Crouy-Chanel, « La citoyenneté fiscale », *Archives de philosophie du droit*, Dalloz, 2002, n° 46, p. 103-116.

¹⁶ F. Hincker, *Les français devant l'impôt sous l'ancien Régime*, Paris, Flammarion, 1971, 187 p.

¹⁷ G. Ardant, *Histoire de l'impôt*, Paris Fayard, 2 tomes, 1971 et 1972.

¹⁸ E. Le Roy Ladurie, « Révoltes et contestations rurales en France de 1675 à 1788 », *Annales*, 1974, n° 26-1, p. 6-22.

¹⁹ R. Blaufarb, « Vers une histoire de l'exemption fiscale nobiliaire. La Provence des années 1530 à 1789 », *Annales*, 2005, n° 6, p. 1203 à 1228.

²⁰ J.-B. Noé et V. Fouquet, *La révolte fiscale : l'impôt : histoire, théories et avatars*, Paris, Calmann-Lévy, 2019, 220 p.

les fondamentaux de la Révolution française étaient eux-mêmes discutés : « ... il est certain que l'idée de l'État contemporain, tel qu'il est sorti de la Révolution française, ne correspond plus aux conditions du concept de la représentation... »²¹.

L'impôt consenti depuis la Révolution deviendrait alors à nouveau « tyrannique » du fait de la représentation elle-même. Si les révoltes fiscales seront sans doute moins nombreuses sous les III^e et IV^e Républiques, elles n'en ont pas moins existé, de la révolte des Canuts en 1831 à celle du Midi en 1907 avec la grève fiscale initiée dans la commune de Baixas et marquée à l'origine par une pétition de Joseph Tarrus ²², vigneron et pharmacien : « La commune de Baixas, incapable de payer l'impôt, est sous le coup d'expropriation en masse. Il n'est qu'un impôt que nous puissions payer et que nous payons encore : l'impôt du sang » qui va marquer tout le Midi vigneron, la mutinerie d'un régiment.

Cette révolte s'achèvera par une exonération d'impôt des viticulteurs pour leurs récoltes de 1904 à 1906, une loi sur la circulation des vins, mais aussi la création du service de la répression des fraudes, en somme cette fois à une question économique et fiscale, après une tentative de répression par la force, la République répondit par l'évolution du droit, sans que cela bouleverse fondamentalement le système économique et fiscal.

Au-delà de ces périodes un peu oubliées, rappelons le développement de la contestation fiscale sous les IV^e et V^e Républiques essentiellement développée au sein des commerçants et artisans et des indépendants : phénomène poujadiste de 1953-1956, CID-UNATI 1969-1980, avec des phénomènes de contestation violente ne concernant cette fois pas seulement l'impôt lui-même, mais

aussi les prélèvements sociaux et leur poids et l'action des caisses de sécurité sociale et le développement de la grande distribution. La réponse législative viendra elle aussi avec la loi Royer de 1973 d'orientation du commerce et de l'artisanat et la loi de 1975 supprimant la patente et instituant la taxe professionnelle.

B – Une constance répressive

Jean Bodin a pu énoncer que si l'impôt n'est pas condamnable dans son principe, il constitue néanmoins une solution ultime après bien d'autres, « car il n'y a rien de plus juste que ce qui est nécessaire » tout en soulignant, c'était un autre temps, que la création de nouveaux impôts pouvait être dangereuse au moins pour leurs collecteurs, « la plupart des imposteurs et inventeurs de nouveaux impôts y ont perdu la vie »²³. Quant à Colbert, il eut cette formule célèbre rapportée par tous : « L'art de l'imposition consiste à plumer l'oie pour obtenir le plus possible de plumes, tout en obtenant le moins possible de cris » !

Rejet des aides, rejet du fouage, rejet de la taille, rejet de la gabelle, des traites, de la capitation, du dixième, du vingtième... impôts parfois de circonstances créés ou rétablis pour faire face à l'effort militaire, mais aussi incompréhension devant les exemptions, les immunités, les franchises... ou les extensions d'impositions à des territoires jusque-là exemptés... et bien entendu des administrations « privées » chargées de collecter l'impôt, c'est-à-dire des « gens de la ferme ». Cette foison d'impôts nés souvent à la seule initiative royale et des ministres prend des tournures souvent violentes comme en 1707 celle des Tard-avisés dans le Quercy dont les habitants se révoltent contre une taxe sur les actes de mariage.

²¹ V.-E. Orlando, « Du concept de la représentation politique », *RDP*, 1895, III, p. 6.

²² G. Theobald, *La liberté est ou n'est pas...*, Paris, EPU, 2014, p. 72.

²³ J. Bodin, *Les six livres de la République*, chap. VI, 1583.

Les croquants vont marquer ces vastes révoltes locales, du XVI^e au XVIII^e siècle. L'impôt a été et demeure soumis à une forte dimension contraignante. La révolte contre l'impôt a donné lieu sous l'Ancien régime à de véritables batailles militaires et à une farouche répression seigneuriale, royale, que cela soit contre les initiateurs de ces révoltes ou les participants voire les populations, que cela soit dans les provinces de France ou même à Paris, comme en 1382 avec la révolte des Maillotins contre le rétablissement des taxes sur les denrées de première nécessité.

Toute révolte fiscale est nécessairement collective, mais suppose l'émergence ou l'affirmation de « leaders » ; le combat de la noblesse ou de la royauté sera fondé sur une double démarche répressive : la défaite militaire des « insurgés », l'élimination physique des « leaders » qui finiront décapités, écartelés, pendus... La crise des gilets jaunes (est-elle terminée ?) n'a pas conduit à de telles extrémités, mais elle s'est néanmoins traduite par d'autres formes de violences physiques. Les temps ont sans doute changé, mais le sentiment de la perpétuation d'une injustice fiscale demeure constant dans les sociétés ou notre société.

L'appareil répressif n'a pas disparu et s'est renforcé, tant à l'égard du contribuable pris individuellement que des contribuables pris au sens collectif. Les dispositifs répressifs actuels prévus par le Code général des impôts (ou le Code des douanes) face au refus du contrôle fiscal ou du paiement de l'impôt, que le comportement soit individuel ou collectif, ou encore les techniques de recouvrement contraint de l'impôt, sont nombreux, et reposent sur une démarche coercitive que seul l'effet de masse peut contrarier. À cet égard, le Conseil constitutionnel n'a pas retenu en matière fiscale l'existence d'un droit naturel de résistance à l'oppression fiscale, droit de résistance à l'oppression

(certes le terme fiscal n'est pas employé) pourtant proclamé par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen en son article 2.

Que l'on en juge en scrutant les articles 1727 et suivants du Code général des impôts dont on ne sait jamais si la liste répressive s'arrêtera un jour d'être rallongée. L'opposition à fonction et obstacle au contrôle fiscal²⁴ sont réprimés non seulement par de très lourdes amendes (CGI, article 1732 et s.), mais aussi des sanctions pénales non moins élevées tant à l'égard des comportements individuels que collectifs (CGI, article 1741 et s.), jusques, et y compris, dans la répression des comportements collectifs, comme l'opposition collective à l'établissement de l'assiette de l'impôt, qui est punie de six mois d'emprisonnement et de 7500 € d'amende (CGI, article 1746-2).

La Cour de cassation devait, en outre, énoncer en 1980, en ce domaine, que les dispositions de l'article 1746-2 « n'exigent ni violence ni menace et punissent l'opposition collective à l'établissement de l'assiette de l'impôt sous toutes ses formes, notamment l'opposition résultant de la présence, lors d'un contrôle, de manifestants ayant pour but d'entraver l'action des agents de l'administration »²⁵.

Par la suite, à l'occasion d'une « révolte » de vigneron en 1985, la Cour de cassation refusa l'application d'une loi d'amnistie : « Attendu que, pour déclarer les prévenus coupables du délit visé à la prévention, la cour d'appel retient que, deux jours consécutifs, lorsque les agents de l'administration des contributions indirectes se sont présentés chez B... pour vérifier la concordance des stocks de vins de champagne avec les déclarations de récolte que ce dernier avait souscrites, ils se sont heurtés sur place à un attroupement hostile d'une centaine de viticulteurs alertés par Ghislaine B... et menés par André Y..., maire adjoint de la commune,

²⁴ T. Lambert, *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, 2017, 3^e éd., 734 p.

²⁵ Cass. crim., 8 décembre 1980, n° 79-94757, *Bull. crim.*, n° 335.

ce qui les avait contraints à interrompre leur contrôle fiscal ; attendu qu'en l'état de ces énonciations, la cour d'appel a caractérisé en tous ses éléments constitutifs le délit d'opposition collective à contrôle fiscal dont elle a déclaré les prévenus coupables » et alors même que les circonstances étaient particulièrement caractérisées « alors que, d'une part, l'arrêt qui constate qu'au moment des faits des 29 et 30 avril 1985, objet des poursuites, les contrôleurs des services fiscaux, accompagnés, le deuxième jour, par le maire et deux officiers de police judiciaire, s'étaient heurtés à des groupes importants de personnes, à savoir le 29 avril, 67 personnes et le 30 avril 150 à 200 personnes ; que deux manifestants, Y... et Lete, respectivement responsable local et trésorier du syndicat des Vignerons s'étaient détachés du groupe pour s'adresser auxdits contrôleurs et qu'à deux reprises la sirène de la commune avait retenti, signe de ralliement des viticulteurs en cas de contrôle des services fiscaux, ne pouvait considérer que les faits poursuivis étaient exclus de la loi d'amnistie, le législateur ayant entendu amnistier d'une manière générale les infractions commises à l'occasion de conflits de caractère industriel, agricole, rural, artisanal ou commercial, l'article 2-3° de la loi devant être pris au sens le plus général d'infraction ; que le caractère de conflit agricole ou rural était d'autant moins contestable que l'instruction a fait apparaître que des faits similaires s'étaient produits dans des communes avoisinantes »²⁶.

De fait, la loi du 20 janvier 1988 portant amnistie, excluait le délit d'opposition collective à l'exercice du contrôle fiscal prévu à l'article 1746 du Code général des impôts, une infraction fiscale, à ce titre exclue du bénéfice de la loi d'amnistie par l'article 29-11° de la loi. Il n'est d'ailleurs pas

inimaginable que la contrainte judiciaire²⁷ soit elle-même utilisable en cas de refus de paiement de l'impôt au sens de l'article 131-25 du Code pénal, c'est-à-dire la « prison pour dette fiscale »²⁸ !

La réelle révolte fiscale suppose un phénomène de masse, au moins a minima ! Cette révolte n'en donnera pas moins lieu à une démarche constante de répression opérée par la puissance publique. La crise des gilets jaunes n'est pas une contestation du système fiscal, mais d'une fiscalité sur la consommation, en l'espèce sur les hydrocarbures et le développement d'une fiscalité dite écologique, pouvant porter atteinte au pouvoir d'achat des personnes concernées, crise qui s'est ensuite généralisée. La réponse de l'État en 2018 et 2019 fut similaire à celle initiée par Clémenceau en 1906-1907 face à la révolte des vigneron du Midi. Elle n'a pas conduit à une remise en cause fondamentale du système économique et social.

II – La révolte fondée sur l'excès de l'impôt

Si le débat se poursuit encore entre impôt proportionnel et impôt progressif, il s'est perpétué plus récemment avec la création par le législateur du fameux « bouclier fiscal » en matière d'ISF, etc., mais aussi avec l'émergence et le développement du concept de *flat tax*. La contestation « violente » est cependant devenue plus rare. Toutefois, la contestation de l'impôt s'est couplée progressivement avec celle des charges sociales et de leur poids.

Pourtant, il faut rappeler les derniers épisodes « nationaux » les plus importants : sous la IV^e République, avec la révolte des commerçants et artisans dite « poujadiste » (contestation de la patente), sous la V^e République, avec le CID-UNATI

²⁶ Cass. crim., 30 septembre 1991, n° 90-84.958, non publié.

²⁷ Anciennement la contrainte par corps.

²⁸ Même si la chose paraît peu envisageable ou pratiquée.

notamment contre la patente, les charges sociales, et plus récemment celles des bonnets bleus ou rouges en 2013 avec des contestataires bretons reprenant les images de la révolte de 1675 contre le papier timbré²⁹, et ceux contre une écotaxe, ou enfin en 2018 l'épisode des « gilets jaunes »³⁰ contre la hausse de la fiscalité des carburants, révolte qui a marqué aussi le développement des prélèvements sociaux (là encore s'agissant des commerçants et des professions indépendantes).

Michel Bouvier a théorisé depuis un certain nombre d'années le concept du « civisme fiscal » né des fondements révolutionnaires ; d'autres ont mis en avant une approche différente fondée comme en Allemagne sur la théorie générale de l'obligation³¹. Il est en fait très facile de construire un impôt ; il est toujours plus difficile de le rendre juste et acceptable, mais il est *a contrario* très facile de le rendre injuste ou de le faire percevoir comme tel, *a fortiori* lorsqu'on veut lui donner une dimension « punitive ».

Mais à quel moment l'impôt peut-il être accepté ? Lorsqu'il est également réparti, lorsque son objet est bien identifié en termes d'emploi, lorsqu'il n'est pas excessif... ? Michel Bouvier fut amené à s'interroger sur l'impôt idéal³². Adam Smith, à l'instar de Mirabeau et d'autres, comme de nombreux économistes à présent, se sont plutôt interrogés sur l'impôt optimal, au moindre coût et au meilleur rendement, accepté par la grande majorité et comment répartir la charge fiscale ?

Le sentiment d'injustice naît quand cette charge fiscale est inégalement répartie (A) et c'est dès le XIV^e siècle toute une partie du questionnement fiscal, induisant d'ailleurs une interrogation sur l'organisation de la société ; c'est aussi une interrogation sur le système fiscal lui-même : faut-il un ensemble limité d'impôts jusques et y compris aller vers l'impôt unique, ou bien asseoir cette charge sur un ensemble diversifié et fractionné d'impôts, ce qui présente aussi indirectement l'avantage d'éviter une contestation collective générale (B) ?

A – Une charge inégalement ou inéquitablement répartie

Le débat fiscal qui a marqué la période du XVIII^e au XX^e siècle a porté en regard à la fois du principe d'égalité devant l'impôt et de la contribution fondée sur les facultés contributives³³, sur la mise en œuvre d'une fiscalité des particuliers fondée sur la progressivité ou la proportionnalité. Ce débat fiscal, en fin de compte nettement plus limité au cours du XIX^e siècle ; non pas que l'impôt soit accepté en lui-même, mais que les contribuables s'y sont adaptés et, pour certains, ont su comment s'y soustraire, au moins partiellement³⁴.

En ce sens, la réaction de la société face à la contribution sur les portes et fenêtres³⁵ a marqué nos paysages avec nombre de maisons anciennes dont les fenêtres furent murées afin de se soustraire à ce signe extérieur de richesse et donc à l'impôt entre 1798 et 1926, date de sa suppression³⁶.

²⁹ G. Aubert, *Les révoltés du papier timbré (1675). Essai d'histoire événementielle*, Rennes, PUR, 2014, 720 p.

³⁰ Cf. E. Todd, *La lutte de classes au XXI^e siècle*, Paris, Seuil, 2020, 384 p.

³¹ R. Saleilles, *Essai d'une théorie générale de l'obligation : d'après le Code civil allemand*, 1890, Paris, F. Pichon, 478 p. ; R. Bourget, *La science juridique et le droit financier et fiscal*, Paris, Dalloz, Nouvelle bibliothèque de Thèses, vol. 112, 2012, 1374 p. ; M. Pelletier, *Les normes du droit fiscal*, Paris, Dalloz, Nouvelle bibliothèque de Thèses, vol. 78, 2008, 612 p.

³² M. Bouvier, « La question de l'impôt idéal », *Archives de philosophie du Droit*, n° 46, 2002, p. 484-490.

³³ J.-L. Albert, *Finances publiques*, op. cit., p. 66 et s.

³⁴ T. Picketty, *Les hauts revenus en France au XX^e siècle. Inégalités et redistributions, 1901-1998*, Paris, Grasset, 2001, 807 p.

³⁵ J.-C. SAVINEAU, « La contribution sur les portes et fenêtres : un impôt sur l'air et la lumière », *Gestion & Finances publiques*, n° 5, 2017, p. 113-116.

³⁶ On ne soulignera jamais assez le rôle important du signe extérieur de richesse qui évolue avec le temps : ex. projet de dîme royale sous l'ancien régime fondé sur les cheminées.

Certains considèrent que ce débat est aujourd'hui clos ; il ne l'est pas ! Le Conseil constitutionnel a admis que certains impôts puissent être proportionnels et non personnalisés³⁷, tout en censurant pour d'autres impôts le fait de ne pas prendre en compte les facultés contributives³⁸, voire en estimant qu'un régime fiscal peut être en lui-même excessif et donc inégalitaire³⁹.

De fait, le débat entre impôt sur le revenu et contribution sociale généralisée illustre cette hésitation ; l'impôt sur le revenu est un impôt connu des contribuables, la CSG est un impôt masqué.

L'impôt juste ou *a contrario* injuste est-il donc proportionnel ou progressif⁴⁰ ? Deux camps « doctrinaux » ont marqué sur plusieurs siècles cet affrontement :

- d'une part, les tenants de l'impôt à taux proportionnel avec comme argument : « les citoyens profitent des avantages sociaux en proportion des revenus dont ils jouissent »⁴¹. Qui range-t-on dans ce camp ? Adam Smith, Anne Robert Turgot, Frédéric Passy, Léon Say...

- d'autre part, les tenants de l'impôt progressif destiné à faire en sorte que le riche accomplisse un sacrifice financier plus important que le moins riche. Ici, « pour que le fardeau de l'impôt pèse d'un poids égal sur le riche et sur le pauvre, il faut donc faire payer un tantième d'autant plus élevé que le revenu est plus considérable »⁴². Dans ce camp, on peut associer des noms particulièrement célèbres : Montesquieu, Rousseau, Condorcet⁴³, mais aussi Jean-Baptiste Say, Jérémy Bentham...

Montesquieu, dans *De l'esprit des lois*, a écrit : « Dans l'impôt de la personne, la

proportion injuste serait celle qui suivrait exactement la proportion des biens ».

Réforme des droits de succession en 1890, création d'un impôt sur le revenu, ont marqué cette confrontation. L'impôt sur le revenu et sa généralisation ont donné lieu à une confrontation peut-être physiquement plus douce, mais intellectuellement tout aussi sévère que par le passé. Ainsi, sa mise en œuvre à Madagascar fut tout aussi controversée entre les deux courants précités : frappé de façon assez sévère d'être à la base de l'inquisition fiscale, concept marquant de l'ancien régime, cet impôt y fut alors présenté comme injuste, indiscret, illusoire sur le terrain de l'égalité fiscale, mais aussi facteur d'augmentation du nombre des fonctionnaires ; que l'on en juge « cet impôt est tout ce qu'il y a de plus anti-démocratique ; son établissement à Madagascar aurait pour résultat d'augmenter considérablement et sans profit pour la collectivité le nombre de fonctionnaires, de rendre la vie très pénible à ces fonctionnaires et de créer des discussions passionnées qui pourraient troubler la tranquillité publique... », pouvait-on lire en 1923⁴⁴ ; l'auteur insistait sur la meilleure façon de réaliser vraiment l'égalité fiscale en adoptant un impôt qui fasse payer chacun proportionnellement à ses revenus.

Le projet Caillaux ne fut que l'aboutissement d'une longue série de propositions de création. En fait, la création de l'impôt sur le revenu en 1914 a reposé sur un taux proportionnel de 2 % (rêve actuel d'un tel tarif)⁴⁵ mais déjà avec un effort de personnalisation. C'est

³⁷ CC, déc. n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000, *JORF*, 31 décembre 1999, p. 1991.

³⁸ CC, déc. n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2001, *JORF*, 24 décembre 2000, p. 20576.

³⁹ CC, déc. n° 2014-708 DC du 29 décembre 2014, Loi de finances rectificative pour 2014, *JORF*, 30 décembre 2014, p. 22967.

⁴⁰ Voir A. Alimento, « Le rêve de l'uniformité face à l'impôt : le projet du premier cadastre général en

France », *Histoire & mesure*, 1993, CNRS vol. VIII 3-4, p. 387-416.

⁴¹ *Dictionnaire du droit français*, « Impôt », 1896.

⁴² *Ibid.*

⁴³ *Sur l'impôt progressif*, 1793.

⁴⁴ *Le Madecasse*, 30 août 1923, p. 2, Commission de révision fiscale.

⁴⁵ Loi du 18 juillet 1914, art. 15, *JORF*, 18 juillet 1914, p. 6449.

aujourd'hui un impôt progressif par tranche très largement personnalisé, 0 %, 11 %, 30 %, 41 %, 45 %. La création d'un tel impôt au début du XX^e siècle fut pour le moins particulièrement critiquée, beaucoup y voyant le retour à l'ancien régime et à l'inquisition fiscale. Mais plus globalement, a été posée, et le demeure, celle de la personnalisation de l'impôt lui-même.

La question n'est pas propre à la fiscalité directe concernant les particuliers, que cela soit au titre de l'impôt sur le revenu ou de la CSG. Elle l'est aussi en matière de fiscalité sur la consommation, et en particulier de TVA, ou encore de fiscalité de l'énergie comme la crise des gilets jaunes a pu le faire apparaître. Mais qui se souvient que la TVA, que tout le monde paie, avait atteint le taux de 33,33 % pour les produits de luxe, ce qui comprenait les bijoux, mais aussi les véhicules automobiles ? Qui s'interroge aujourd'hui sur la répartition des produits, des biens et des services en regard des taux de TVA actuels ? N'y a-t-il pas aussi quelque injustice à vouloir utiliser l'instrument fiscal pour pénaliser certaines consommations, comme ce fut le cas lors du projet de création de la taxe sur les sodas ?

La « paupérisation » d'une partie importante de la population et le développement d'une fiscalité indirecte, qui ne peut relever d'une démarche progressive, mais proportionnelle, portant sur la consommation et certaines formes de consommation, n'est-elle pas à l'origine d'une nouvelle forme d'injustice fiscale ? À cet égard, si le saumon de l'Allier était tellement abondant au XIX^e siècle que les contrats de louage comprenaient une clause saumon limitative hebdomadaire⁴⁶, on peut s'interroger sur ce produit de très

large consommation, qui est aujourd'hui importé pour l'essentiel, mais quel est le sort fiscal fait au saumon, voire au caviar ?

De fait, on voit bien cette tentative quelque peu désespérée de « personnaliser » la TVA en fonction du type de consommation entre le taux super-réduit, le taux réduit, le taux normal, le taux particulier, mais non en fonction des revenus des consommateurs.

B – Une répartition toujours discutée

Est-ce parce que l'impôt serait passé d'une souveraineté de « droit divin » à la souveraineté de la Nation⁴⁷, comme le formulait Proudhon, que celui-ci serait devenu acceptable ?

Dans *De l'esprit des lois* (1772), Montesquieu théorise le poids de l'impôt en fonction du type de régime en place : dans les gouvernements « despotiques », « les tributs doivent être très-légers... Sans cela, qui est-ce qui voudrait prendre la peine d'y cultiver les terres ? & de plus, comment payer de gros tributs, dans un gouvernement qui ne supplée par rien à ce que le sujet a donné ?, tandis que l'on peut augmenter les tributs dans la plupart des républiques ; parce que le citoyen, qui croit payer à lui-même, a la volonté de les payer, & en a ordinairement le pouvoir par l'effet de la nature du gouvernement ».

Il énonçait aussi que : « Substituer un impôt sur la consommation à un impôt personnel, c'est tirer plus d'argent d'une manière plus douce, plus imperceptible ».

Son approche était ainsi double : le régime en place, le type de fiscalité.

Pour sa part, Vauban avait proposé la création d'un impôt unique en lieu et place de tous les impôts directs, qui aurait été une

⁴⁶ M. Thibault, A. -F. Garçon, « Un problème d'écohistoire : le saumon dans les contrats de louage, une origine médiévale ? », in P. Benoît, F. Loidant, O. Mattéoni (dir.), *Pêches et pisciculture en eau douce : la rivière et l'étang au Moyen âge*, Actes des premières rencontres internationales de Liessies, 2004.

⁴⁷ P. -J. Proudhon, *Théorie de l'impôt*, Dentu, 1861 : « Créer des impôts, instituer des pouvoirs, nommer des

représentants, faire et défaire des dynasties, remanier sans cesse le ménage de l'État et son personnel, se partager les terres et se passer les privilèges : tout cela était facile, mais ne résout rien. Ce qui est difficile est de trouver un système de pondérations avouées par le droit, sous lequel la liberté soit aussi à l'aise que l'autorité ».

dîme royale ; il ne fut pas suivi sur ce terrain ; et pourtant, ce thème eut longtemps ses partisans qui restèrent toujours minoritaires.

L'impôt unique est une approche développée à différentes époques et notamment lors de la Révolution ; citons cet extrait : « *Pierre-Samuel Dupont, expose à l'Assemblée nationale, avant même la constitution du comité, un plan de réforme des finances de l'État qui implique certes la suppression des impôts indirects vexatoires, injustes ou immoraux (la gabelle, les différents droits de marque et la loterie nationale), mais aussi le maintien des taxes sur le tabac et, après simplification de leur mode de prélèvement, des aides et des octrois... Huit des onze membres du comité signent les rapports sur les contributions directes foncière et mobilière. Dupont, défenseur acharné de l'impôt territorial unique, admet les conclusions de Røederer : depuis plusieurs années, les intérêts des capitaux sont devenus indépendants de la rente terrienne, car l'État, pour combler l'énorme déficit public, a accepté d'emprunter à des prix anormalement élevés ; il est donc juste d'imposer ces revenus, tant que l'équilibre des finances publiques ne sera pas retrouvé. Le conflit entre les membres du comité porte essentiellement sur la création de la patente, l'impôt dont la nature, aux dires mêmes de ses instigateurs, est la plus éloignée de l'ordre économique normal... et dont le rapport (16 millions de livres sur 395 millions) ... est le plus faible. Malgré leur "vive résistance", Dupont, Jary et Talleyrand ne peuvent empêcher l'adoption de cette mesure... »⁴⁸.*

Pour sa part, dans *L'homme aux quarante écus*⁴⁹, Voltaire écrivait : « Ah ! qu'on me fasse Suisse ! Le maudit impôt que l'impôt unique et inique qui m'a réduit à demander l'aumône ! Mais trois ou quatre cents impôts, dont les noms mêmes me sont impossibles à retenir et à

prononcer, sont-ils plus justes et plus honnêtes ? Y a-t-il jamais eu un législateur qui, en fondant un État, ait imaginé de créer des conseillers du Roi mesureurs de charbons, jaugeurs de vin, mouleurs de bois, langueyeurs de porcs, contrôleurs de beurre salé ? D'entretenir une armée de faquins deux fois plus nombreuse que celle d'Alexandre, commandée par soixante généraux qui mettent le pays à contribution, qui remportent des victoires signalées tous les jours, qui font des prisonniers, et qui quelquefois les sacrifient en l'air ou sur un petit théâtre de planches, comme faisaient les anciens Scythes, à ce que m'a dit mon curé ?

Une telle législation, contre laquelle tant de cris s'élevaient, et qui faisait verser tant de larmes, valait-elle mieux que celle qui m'ôte tout d'un coup nettement et paisiblement la moitié de mon existence ? J'ai peur qu'à bien compter on ne m'en prît en détail les trois quarts sous l'ancienne finance ».

Les théories en matière d'impôt unique vont se perpétuer : impôt unique sur l'énergie, sur la production... sans qu'aucun système fiscal ne se rallie à cette position.

*

En conclusion, il faut noter que le sentiment d'injustice peut être particulièrement fort au sein de toute collectivité. Il l'est en particulier en France, même si la raison amène parfois à en discuter la réalité. Le XVII^e siècle a été celui des rébellions fiscales en Royaume de France... le début du XXI^e siècle a renoué avec dimension collective face à l'impôt.

Le cardinal de Richelieu eut cette analyse : « L'autorité contraint à l'obéissance, mais la raison y persuade »⁵⁰. Est-ce toujours vrai en matière fiscale

⁴⁸ A. Morellet, « Mémoire lu au comité des impositions le 26 février 1790 », *Revue française d'histoire des idées politiques*, 2004, n° 2, p. 149-176.

⁴⁹ 1768.

⁵⁰ *Testament politique*, 1688, p. 580, réédité en 2011, éd. Perrin.

lorsque le sentiment d'injustice devient trop fort ?

Mais il ajoutait, s'agissant des créateurs de nouvelles impositions : « S'ils se servent de leur puissance pour commettre quelque injustice ou quelque violence qu'ils ne peuvent faire comme personnes privées, ils font par commission un péché de prince ou de magistrat dont leur seule autorité est la source et duquel le Roi des Rois leur demandera, au jour du jugement, un compte très particulier »⁵¹ !

Il n'est pas inintéressant de se rappeler de cette dernière réflexion !

Jean-Luc ALBERT

*Professeur à Aix-Marseille Université,
Centre d'études fiscales
et financières (EA 891)
jean-luc.albert@univ-amu.fr*

⁵¹ *Ib.*, p. 325.

**L'APPLICATION DES NORMES
CONSTITUTIONNELLES PAR LES JUGES
CONSTITUTIONNELS ROUMAINS**

Résumé : L'article relate de la façon dont la Cour constitutionnelle roumaine applique les dispositions relatives au domaine fiscal, qui sont inscrites dans la Constitution roumaine. En procédant à l'analyse de l'établissement des impôts et taxes étatiques et locaux dans le cadre constitutionnel, l'auteur montre le rôle important de la Cour constitutionnelle roumaine en la matière. À travers l'exercice de ses fonctions, la Haute juridiction assure en effet le respect des principes de proportionnalité, de légalité et d'équité, mais aussi le respect des droits fondamentaux des contribuables et des obligations fiscales qui leur incombent.

Abstract: The article describes how the Romanian Constitutional Court applies the provisions on the tax field, which are enshrined in the Romanian Constitution. By analyzing the establishment of state and local taxes within the constitutional framework, the author shows the important role of the Romanian Constitutional Court in this area. Through the exercise of its functions, the High Court ensures compliance with the principles of proportionality, legality and equity, but also compliance with the fundamental rights of taxpayers and their tax obligations.

Mots-clés : Roumanie – Constitution roumaine – Cour constitutionnelle roumaine – droits fondamentaux des contribuables – obligations fiscales des citoyens

Keywords: Romania – Romanian Constitution – Romanian Constitutional Court – fundamental rights of taxpayers – citizens' tax obligations

La Constitution de la Roumanie prévoit deux types de normes financières : les normes qui établissent les budgets nationaux et les budgets locaux (art. 138), les normes qui établissent les impôts, les taxes et toutes les autres recettes du budget suite au vote des représentants du peuple (art. 139) et les

contributions financières des citoyens aux dépenses publiques, comme devoirs fondamentaux (art. 56).

Dans la présente étude, nous analyserons la manière dont la Cour constitutionnelle a interprété les normes constitutionnelles concernant l'établissement des impôts et des taxes, respectivement celles relatives aux obligations financières des citoyens.

L'article 138 alinéa 1 de la Constitution prévoit la composition du budget public national, à savoir trois catégories de budgets : deux budgets au niveau central (le budget de l'État et le budget de la sécurité sociale de l'État) et les budgets locaux, ce qui signifie que chaque unité administrative territoriale a son propre budget. À l'alinéa 2, il est prévu que le gouvernement élabore annuellement les deux projets de budgets qu'il soumet, séparément, à l'approbation du Parlement.

Dans le même temps, la loi n° 500/2002 relative aux finances publiques¹ établit les principes, le cadre général et les procédures concernant la formation, l'administration, l'engagement et l'utilisation des fonds publics, ainsi que les responsabilités des institutions publiques impliquées dans la procédure budgétaire. Le budget est défini à l'article 2 alin. 1 point 6 de ladite loi comme « le document par lequel les recettes et les dépenses ou, selon le cas, seulement les dépenses, au regard du système de financement des institutions publiques, sont fournies et approuvées chaque année ». Le budget représente donc une prévision de la perception des recettes et de leur utilisation, en tant que dépenses, et non pas un bilan financier des recettes perçues et des dépenses engagées². Les revenus du budget de l'État et du budget de la sécurité sociale de l'État sont de trois types : taxes, impôts, autres revenus.

¹ Publié au Journal officiel n° 597 du 13 août 2002.

² S. Gherghina, *Drept financiar public*, București, Editura C.H.Beck, 2019, p. 17.

La Cour a également montré que le budget est constitué comme un plan financier de l'État, approuvé par une loi, qui prévoit les recettes et les dépenses publiques établies chaque année, et qui sont nécessaires à l'exercice des fonctions et des tâches de l'État (DCC n° 127/2019). Ainsi, le budget de l'État est un plan financier de l'État ; il ne peut pas prévoir avec une précision absolue les développements économiques au cours d'une année budgétaire, mais il dessine les grandes orientations budgétaires de l'État. Les éventuels déséquilibres apparus au cours de l'exercice financier peuvent être corrigés par des actes normatifs ayant la force de loi. La Cour a jugé que le financement des dépenses budgétaires est fixé par des sources financières affectées au budget et que l'augmentation de certaines dépenses est financé soit par le supplément des allocations budgétaires du Fond de réserve budgétaire à la disposition du gouvernement, soit par la rectification budgétaire (DCC n° 515/2004, DCC n° 1092/2008, DCC n° 1093/2008).

D'autre part, l'article 139 et l'article 56 de la loi fondamentale règlent les obligations constitutionnelles des citoyens de contribuer aux dépenses publiques nationales et locales. Il en résulte que ces contributions peuvent consister dans des impôts et des taxes, qui sont établis uniquement par la loi, lorsqu'il y a des impôts et des taxes nationales ou, dans les limites et selon les conditions de la loi, lorsqu'il y a des impôts et des taxes locales. En outre, la Constitution établit que le système légal d'imposition doit assurer la juste répartition des charges fiscales.

En principe, une charge fiscale détermine la réduction du patrimoine de celui à qui incombe l'obligation fiscale, mais cette réduction ne doit pas conduire à la suppression du droit de propriété. L'établissement de certaines contributions financières aux tâches des citoyens produit une interférence *lato sensu* dans le droit de propriété. Mais la Cour peut établir dans le

cadre du test de proportionnalité si le législateur a suivi la prévisibilité et l'efficacité de la collecte des impôts dus au budget consolidé de l'État, respectivement aux budgets locaux, pour la protection du titulaire d'un droit de créance, respectivement l'État, qui est tenu d'accomplir ses fonctions et ses missions (défense, ordre public, santé, éducation, culture, protection sociale, etc.), y compris le maintien d'une discipline fiscale (DCC n° 293/2018, n° 568/2018). Ainsi, l'intervention du législateur doit être envisagée en effectuant le test de proportionnalité, un test qui examine si l'ingérence est prévue par la loi, si elle poursuit un but légitime et si la mesure est adéquate et nécessaire dans une société démocratique, ainsi que si elle maintient un juste équilibre entre les intérêts collectifs et les intérêts individuels.

I – L'établissement des taxes et des impôts intégrés au budget de l'État

A – Principes généraux

L'article 139 fait référence aux recettes publiques. La principale source de ces recettes est représentée par les revenus fiscaux, respectivement les impôts, les taxes et les autres contributions. L'État peut aussi obtenir d'autres recettes, telles que : des prêts, des sommes provenant des confiscations, des sommes reçues gratuitement (donations, parrainages) ou des fonds externes non remboursables. La règle générale concernant l'établissement des impôts et des taxes est représentée par cet article qui réglemente les taxes et les impôts nationaux (alinéa 1) et les taxes et les impôts locaux (alinéa 2). L'alinéa 3 est consacré aux autres contributions faisant partie des fonds ayant une destination spéciale. L'élément commun des recettes fiscales réside dans l'obligation de les payer. Elles sont imposées unilatéralement par l'État aux débiteurs déterminés par la loi, appelés contribuables.

À l'article 139 alinéa 1, il est prévu que les impôts, les taxes et les autres recettes du budget de l'État et du budget de la sécurité sociale de l'État sont établis uniquement par la loi. Le texte constitutionnel indique les recettes qui constituent le budget de l'État, en se référant aux trois catégories : les taxes, les impôts et toutes les autres recettes. Les taxes sont des sommes payées par des personnes physiques ou morales pour des services ou des travaux qui leur sont fournis par une institution publique ou un mandataire habilité à effectuer un service public (par exemple, les taxes judiciaires de timbre). Les impôts sont des prélèvements obligatoires sans contrepartie immédiate, établis par l'administration publique pour répondre aux besoins d'intérêt général (par exemple, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les biens immobiliers ou mobiliers). Les contributions sont des prélèvements obligatoires sur une partie des revenus des personnes physiques ou morales, avec ou sans possibilité d'obtenir des prestations effectives (par exemple, les cotisations au Fonds national unique d'assurance maladie). Les taxes parafiscales sont aussi des recettes du budget public. Le *clawbacktax* (la contribution au Fonds national unique d'assurance maladie) représente une catégorie distincte et spéciale de recettes légalement dirigée au profit des institutions et/ou des organismes auxquels l'État veut garantir des revenus complémentaires. Ces taxes ne peuvent pas être utilisées à d'autres fins.

Ainsi, le texte consacre le principe de la légalité d'établissement de ces recettes. Par conséquent, il n'est pas possible d'établir des taxes et des impôts par un acte normatif inférieur à la loi, tels que les arrêtés du gouvernement, les arrêtés ministériels ou les autres actes administratifs. Toutefois, l'interdiction ne concerne pas les ordonnances gouvernementales, simples ou d'urgences, adoptées par la délégation législative. Ce principe représente une garantie constitutionnelle du droit de

propriété privée, garanti par l'article 44 de la Constitution.

Concernant le type de la loi par laquelle ces recettes sont établies, la Cour a jugé que la question des impôts et des taxes relève du domaine de la loi ordinaire. Il s'agit d'un domaine qui n'est réservé ni aux lois constitutionnelles (les lois de révision de la Constitution conformément à l'article 73 alinéa 2) ni aux lois organiques (les lois limitativement établies par l'article 73 alinéa 3). Dans la même lignée, l'article 56 et le Titre IV « Économie et finances publiques » de la Constitution ne prévoient pas la nécessité d'adopter une loi organique en matière d'impôts et de taxes (DCC n° 5/1992, n° 607/2012).

L'expression « uniquement » est de nature à empêcher la possibilité d'établir des taxes et des impôts inclus au budget de l'État par le biais des actes normatifs inférieurs à la loi, mais non par le biais des ordonnances gouvernementales, adoptées dans les domaines réservés aux lois ordinaires ou des ordonnances d'urgences ou adoptées dans les domaines réservés aux lois ordinaires et aux lois organiques. Si on considère que l'expression « *uniquement* » exclut l'adoption des ordonnances simples, parce que la loi organique doit régler dans ce domaine, il s'agit de la révision de la Constitution (DCC no. 5/1992). Les ordonnances, simples ou d'urgences, sont des actes normatifs ayant la force de loi, jusqu'à un éventuel rejet par le Parlement (DCC no 257/2010).

L'article 139 alinéa 1 de la Constitution prévoit le droit exclusif du législateur de fixer le montant des impôts et des taxes et la possibilité de légiférer des exonérations ou des exemptions pour certaines catégories de contribuables et dans certaines périodes, selon les situations conjoncturelles et tenant compte de la situation économique et financière du pays au cours de ces périodes (DCC n° 403/2010, n° 1286/2010, n° 1394/2010, n° 122/2011, n° 77/2012, n° 607/2012, n° 985/2012).

Le principe d'annualité budgétaire est un autre principe qui concerne les impôts et les taxes et qui résulte de la loi n° 500/2002 relative aux finances publiques et de la loi n° 273/2006 portant sur les finances publiques locales³. Ainsi, les recettes et les dépenses budgétaires sont approuvées par la loi pour une période d'un an, ce qui correspond à l'exercice budgétaire, et toutes les opérations d'encaissement et de paiement effectuées au cours de l'année budgétaire en cause relèvent de l'exercice correspondant à l'exécution du budget respectif.

Dans sa jurisprudence (DCC n° 6/1993, DCC n° 3/1994, DCC n° 940/2010), la Cour a établi certains principes fondamentaux en matière fiscale : « La fiscalité doit être non seulement légale, mais également proportionnelle, raisonnable, équitable et de ne pas différencier les impôts selon les groupes ou catégories de citoyens ». L'établissement d'une taxe par la loi doit répondre au moins à quatre critères : équité, proportionnalité, caractère raisonnable et non discriminatoire. L'accomplissement cumulatif de ces quatre critères légitime du point de vue constitutionnel l'établissement d'une taxe. En revanche, la violation de ces critères à valeur constitutionnelle entraîne implicitement la violation du droit fondamental applicable en l'espèce.

En ce qui concerne le caractère raisonnable et équitable d'un impôt, la Cour a estimé que le législateur a le droit de fixer des impôts pour alimenter en permanence le budget de l'État, mais il doit accorder une attention particulière lors de la détermination de la matière imposable (DCC n° 940/2010). Par ailleurs, la juste répartition des charges fiscales doit refléter le principe de l'égalité des citoyens devant la loi, en imposant un traitement identique à des situations identiques. Mais ce principe ne signifie pas l'uniformité, de sorte que, dans des situations égales, le traitement

doit être égal, mais dans des situations différentes, le traitement ne peut être que différent.

L'État doit respecter l'obligation positive d'assurer la rythmicité et la certitude de fournir aux budgets locaux les montants d'argent liés aux obligations fiscales incombant aux contribuables ; c'est une mesure de protection du budget général consolidé ou des budgets locaux, selon le cas. Ainsi, le principe de l'efficacité de l'imposition et le principe de la stabilité financière sont consacrés au niveau législatif (DCC n° 293/2018).

Par la décision n° 931/2012, la Cour a jugé conformément au principe de la réalité budgétaire ou de la non-affectation des recettes budgétaires, que les recettes sont inscrites au budget sur les sources d'origine et les dépenses sur les actions et les objectifs spécifiques, de sorte que les recettes, une fois inscrites au budget, sont dépersonnalisées et elles servent à effectuer les dépenses dans l'ordre prévu au budget.

B – La typologie des impôts et des taxes et le titulaire de l'obligation de paiement

Les taxes et les impôts sont établis par la loi, mais leur montant est déterminé par des actes de niveau inférieur. Ainsi, la Cour a jugé (DCC n° 883/2010) que la fixation des redevances liées aux licences de pêche, aux permis de pêche et aux autorisations de pêche était effectuée par les dispositions d'une ordonnance d'urgence, un acte normatif de réglementation primaire. L'établissement du montant de la taxe peut être au niveau de l'acte normatif secondaire, mais le gouvernement ne peut pas imposer par un acte de réglementation secondaire un montant exagéré ou excessif de la taxe. Le montant doit être juste et doit refléter la valeur de la contreprestation à laquelle le payeur a le droit. La Cour a jugé qu'il revient

³ Publié au *Journal officiel* n° 618 du 18 juillet 2006.

exclusivement au législateur d'établir à la fois la catégorie des taxes et des impôts inclus au budget de l'État, ainsi que les conditions d'imposition ; le législateur établit une baisse imposable déterminée/certaine, garantissant un traitement juste et équitable pour tous (DCC n° 731/2018).

Le Code fiscal établit les types des impôts et des taxes à l'article 2 alinéa 1 du Code fiscal : a) l'impôt sur les bénéfices ; b) l'impôt sur le revenu des microentreprises ; c) l'impôt sur le revenu ; d) l'impôt sur les revenus provenant des non-résidents de Roumanie ; e) l'impôt sur les représentations ; f) la taxe sur la valeur ajoutée ; g) l'accise ; h) les taxes et les frais locaux ; i) l'impôt sur les constructions. Le Code fiscal régit également les aspects liés à la déclaration, à la dette et au paiement des impôts et des taxes, ainsi que certaines facilités de paiement, certaines exonérations et certaines pénalités de retard.

La Cour européenne des droits de l'homme a prononcé un arrêt concernant l'établissement des impôts et des taxes. Ses arguments ont été retenus par la Cour constitutionnelle roumaine pour justifier l'imposition des retraites dépassant le montant du taux général d'imposition, qui s'élève à 16 %, et pour justifier le paiement de la cotisation d'assurance maladie (5,5 %) par les personnes qui ont des retraites supérieures à 740 lei. Ainsi, la Cour de Strasbourg a jugé qu'un État contractant, spécialement quand il élabore et met en œuvre une politique en matière fiscale, jouit d'une ample marge d'appréciation. La Cour doit également rechercher si un juste équilibre a été maintenu entre les exigences de l'intérêt général et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux de l'individu⁴. Le législateur doit disposer, dans la mise en œuvre de ses politiques, notamment

sociales et économiques, d'une marge d'appréciation afin de statuer à la fois sur l'existence d'un problème d'intérêt public qui nécessite l'adoption d'un acte normatif, ainsi que sur le choix des modalités de son application, qui doit maintenir un équilibre entre les intérêts en jeu⁵.

En retenant la position de la Cour EDH, la Cour constitutionnelle a jugé que seul le législateur est habilité à établir les catégories de recettes pour lesquelles des contributions au budget de l'assurance maladie doivent être versées. La pension est sans aucun doute une telle recette. Il appartient au législateur d'exempter certaines recettes du paiement de la cotisation d'assurance maladie. Ainsi, la Cour a conclu que la fixation de cette cotisation pour les retraites qui dépassent 740 lei représente une application de l'article 56 de la Constitution qui établit l'obligation pour les citoyens de contribuer, par les impôts et les taxes, aux dépenses publiques. Dans le cas du système public de santé, ces dépenses publiques visent à remplir l'obligation constitutionnelle de l'État d'assurer la protection de la santé et la protection sociale des citoyens.

En ce qui concerne l'imposition des retraites pour la partie dépassant un certain montant par mois (impôt sur le revenu), la Cour a jugé que l'imposition de cette partie est une option du législateur et elle dépend des capacités financières de l'État au cours d'une certaine période, pour l'adaptation des mesures de protection sociale (DCC n° 321/2001). Cette mesure ne peut pas être considérée comme une double imposition, mais elle constitue une mesure sociale d'augmentation du budget public national.

En ce qui concerne la mise en place de l'obligation de payer la contribution *clawback* exclusivement par les titulaires de l'autorisation de mise sur le marché des

⁴ Cour EDH, *Stere et autres c. Roumanie*, 23 février 2006, no 25632/02, § 50.

⁵ Cour EDH, *Dumitru Daniel Dumitru et autres c. Roumanie*, 4 septembre 2012, n° 57265/08, § 41 et § 49.

médicaments, à l'exclusion des autres opérateurs intervenant dans la chaîne de distribution (à savoir les distributeurs et les fournisseurs pour les pharmacies), la Cour a indiqué dans sa jurisprudence (DCC n° 203/2017, n° 92/2018, n° 701/2018, n° 475/2019) que seulement ces titulaires ont l'exclusivité de mise sur ledit marché car ils ont la certitude de vendre et de collecter le montant équivalent. La formule identifiée par le législateur pour le calcul de la contribution traduit un juste équilibre entre l'intérêt général qui a déterminé sa création et les avantages conférés à une catégorie d'opérateurs économiques, respectivement aux titulaires de l'autorisation de mise sur le marché des médicaments.

La Cour a déclaré qu'une législation nationale visant à limiter l'activité des opérateurs des jeux du hasard est, en principe, compatible avec le droit européen (DCC n° 1344/2011, DCC n° 405/2018) parce qu'elle a le but de limiter la dépendance aux jeux et de prévenir la fraude. La Cour a montré que l'impôt sur les revenus enregistrés par les organisateurs des jeux du hasard est limité au droit de l'État d'imposer des règles de discipline économique (DCC n° 973/2012, DCC n° 19/2019). La Cour a décidé que l'amende ne constitue pas une recette parce que l'acte générateur du rapport juridique de l'obligation de paiement de l'amende est la commission de la contravention (DCC n° 228/2005, DCC n° 161/2007, DCC n° 830/2018).

En conclusion, l'article 139 alinéa 1 couvre seulement les recettes du budget de l'État et de la sécurité sociale de l'État résultant des obligations de paiement imposées unilatéralement aux débiteurs, à l'exclusion des recettes provenant de contrats, de sanctions, d'autres catégories similaires de recettes non fiscales ou de prêts. La Cour a également statué que l'exonération, par la loi, du paiement des impôts et des taxes pour certaines catégories de personnes physiques ou

morales, ou la mise en place de certaines réductions en la matière est une pratique législative actuelle qui correspond soit à la nécessité de protéger certains sujets de droit, soit aux raisons économiques (DCC n° 159/1998).

C – La période de paiement

La période de paiement des impôts et des taxes est établie par le législateur en fonction du type de la taxe et des besoins existant au moment de sa mise en place. Par exemple, le Code fiscal dispose que l'impôt sur la propriété est payé annuellement, en deux versements égaux, jusqu'au 31 mars et au 30 septembre. La loi établit une prime maximale de 10 % pour le paiement anticipé de l'impôt pour toute l'année jusqu'au 31 mars de la même année. Quant à la taxe de *clawback*, le législateur a établi, par exemple, qu'elle est payée trimestriellement. La cotisation à l'assurance maladie sociale est versée mensuellement (5,5 %). L'impôt sur le revenu est également payé chaque mois.

II – L'établissement des impôts et des taxes locales

Selon l'article 139 alinéa 2 de la Constitution, les impôts et les taxes locales sont établis par les conseils locaux ou départementaux dans les limites et dans les conditions de la loi. Ce principe de légalité des impôts et des taxes locales est corrélé avec l'article 120 qui consacre le principe de l'autonomie locale. L'article 139 alinéa 2 se réfère uniquement aux taxes et aux impôts locaux, en excluant les autres contributions, contrairement à l'alinéa 1^{er}.

Le principe de l'autonomie locale n'implique pas l'indépendance totale et la compétence exclusive des autorités publiques des unités administratives territoriales. Les autorités doivent respecter les dispositions légales généralement valables dans le pays, qui sont adoptées pour protéger les intérêts nationaux. Les

unités administratives territoriales ont le droit de mettre en place et d'utiliser, conformément à la loi, des ressources financières suffisantes par rapport à tous les besoins des collectivités locales. À cette fin, les autorités de l'administration publique locale ont le pouvoir d'établir les niveaux des taxes et des impôts locaux dans certaines limites fixées par la loi (DCC n° 558/2012, n° 127/2019).

Ainsi, les autorités de l'administration publique locale ne jouissent pas d'une indépendance totale dans l'établissement des taxes et des impôts locaux. Par conséquent, l'article 139 alinéa 2 oblige le législateur à déterminer, de manière générale, les domaines, les activités et les revenus pour lesquels les conseils locaux ou départementaux sont compétents d'établir les taxes et les impôts locaux. Dans le même sens, la loi peut prévoir des domaines, des activités, des revenus ou des catégories de personnes exonérées du paiement des impôts ou des taxes locales.

De plus, l'établissement de l'obligation de payer les impôts et les taxes locales, ainsi que l'exonération de leur paiement pour certains biens ou revenus ou pour certaines catégories de contribuables, sont fondés sur le principe de la juste répartition des charges fiscales, prévu par l'article 56 alinéa 2 de la Constitution (DCC n° 154/2004). Selon l'article 5 alin. 1 de la loi n° 273/2006, les recettes des budgets locaux se composent de recettes propres : impôts, taxes, contributions, autres paiements, recettes et quotas ventilés de l'impôt sur le revenu ; les montants ventilés sur certaines recettes du budget de l'État ; les subventions reçues du budget de l'État et d'autres budgets ; donations et parrainages ; les montants reçus de l'Union européenne et/ou d'autres financeurs au titre des paiements et des préfinancements.

Les budgets locaux peuvent aussi être financés par les recettes provenant du Fonds de réserve budgétaire mis à la disposition du gouvernement. Mais le Fonds

doit constituer une véritable réserve, utilisée uniquement dans les moments difficiles, en dernier ressort et si toutes les autres voies de financement d'un objectif/des actions ont été épuisées (DCC n° 558/2012).

Le législateur établit dans le Code fiscal quels sont les impôts et les taxes locales (article 454), les limites minimales et maximales des quotas fiscaux pour certains taxes et impôts locaux (par exemple, les impôts sur les bâtiments), les critères de paiement de la taxe (par exemple, la capacité cylindrique dans le cas de la taxe sur les moyens de transport), les exonérations de paiement des taxes et des impôts locaux. De plus, l'article 484 du Code fiscal prévoit que les domaines dans lesquels les conseils locaux, départementaux et généraux de la municipalité de Bucarest, selon le cas, peuvent adopter des taxes spéciales pour les services publics locaux, ainsi que leur montant, sont établis conformément aux dispositions de la loi n° 273/2006 relative aux finances publiques locales. L'article 486 prévoit également la possibilité d'imposer des taxes locales spéciales, comme par exemple des taxes pour les activités ayant un impact sur l'environnement.

À son tour, l'article 489 du Code fiscal prévoit la possibilité pour l'autorité délibérante de l'administration publique locale, sur proposition de l'autorité exécutive, d'établir des quotas supplémentaires pour les taxes et les impôts locaux, selon des critères établis par l'autorité délibérante : économiques, sociaux, géographiques, ainsi que pour des besoins budgétaires locaux. Les quotas supplémentaires ne peuvent pas dépasser 50 % par rapport aux niveaux maximaux fixés par la loi.

Par conséquent, les recettes fiscales propres des collectivités locales sont composées : 1. des taxes locales et des impôts définis par le Code fiscal ; 2. des taxes spéciales imposées par les collectivités locales. Dans ces cas où les autorités délibérantes locales fixent le

niveau des taxes et des impôts ou imposent des taxes spéciales, les limites de leur liberté de décision sont fixées par la loi (Code fiscal ou loi n° 273/2006). L'impôt local est dû annuellement par celui qui possède le bien respectif au 31 décembre de l'année précédente, même si le bien est aliéné au cours de l'exercice financier en cours. En outre, dans le cas de l'acquisition d'un bien au cours de l'exercice financier, l'impôt correspondant sera dû à compter du 1^{er} janvier de l'exercice financier suivant. Ces mesures visent à simplifier la manière de déterminer la matière imposable et à réduire les frais administratifs concernant la circulation des marchandises au cours d'une certaine période de temps, respectivement un exercice financier (DCC n° 568/2018).

En conclusion, en matière de taxes et d'impôts locaux, la loi fixe seulement les limites et les conditions dans lesquelles les autorités délibérantes locales peuvent établir des recettes fiscales. Par ailleurs, le Parlement par la loi et le gouvernement par la voie des ordonnances ne peuvent pas établir des impôts et des taxes du fait qu'ils ne disposent pas du pouvoir de décision des autorités locales.

III – Contributions à la constitution des fonds spéciaux

L'article 139 alinéa 3 fait référence aux sommes représentant les contributions à la constitution de fonds utilisés dans les conditions prévues par la loi, uniquement pour la destination qui en est établie. Ledit article permet l'établissement de recettes budgétaires, appelées génériquement contributions, afin d'alimenter des fonds destinés à certaines catégories de dépenses budgétaires. La constitution de ces fonds et la préaffectation de certaines catégories de recettes budgétaires afin de couvrir certaines catégories de dépenses sont autorisées à condition de respecter la destination de leur constitution. Ainsi, une exception du principe de non-affectation

des revenus budgétaires est établie. Ces fonds constituent des budgets distincts dans les budgets mentionnés à l'alinéa 1 de l'article 139. Ce sont des budgets publics, dans la mesure où ils sont gérés par des entités publiques (par exemple, les montants collectés dans le Fonds pour l'environnement, le Fonds national d'assurance maladie). Mais ils peuvent également être gérés par des entités privées (par exemple, le Fonds de pensions privé, le second pilier des pensions). Les fonds spéciaux, tout comme le montant des contributions y affectés sont établis par la loi. La Cour constitutionnelle a jugé que les taxes parafiscales réglementées par loi n° 35/1994 (timbre culturel) sont des contributions à la création de fonds qui sont utilisés, conformément à la loi, seulement pour la destination établie. Les timbres culturels ne sont donc pas des impôts, mais des taxes spéciales, dénommées dans la doctrine « des charges parafiscales ». Elles ont diverses formes, ce qui explique leur réglementation hétérogène (DCC n° 495/2017). Les charges parafiscales, établies en vertu de normes juridiques spécialement adoptées à ce titre, sont les sommes perçues soit par les autorités fiscales, soit directement par les bénéficiaires des recettes respectives. Elles sont versées dans les comptes des certaines institutions publiques ou des organismes collectifs, publics ou privés, autres que les autorités publiques locales ou les établissements administratifs.

Les charges parafiscales sont établies par la loi, sont obligatoires, sont constituées comme des revenus extrabudgétaires. Elles sont établies soit par la loi par les autorités centrale de l'état, soit par des actes administratifs émis par les autorités locales.

IV – Les obligations financières des citoyens

L'article 56 alinéa 1 de la Constitution établit le devoir fondamental des citoyens de contribuer aux dépenses publiques par

le biais des impôts et des taxes. Ainsi, le texte constitutionnel consacre le principe de contribution à l'impôt. Cette obligation incombe à tous les citoyens sans aucune discrimination, conformément à l'article 16 alinéa 1, en corrélation avec l'article 4 alinéa 2 de la loi fondamentale. Elle justifie la nécessité d'établir les obligations de paiement des impôts et des taxes afin de couvrir les dépenses publiques. Selon la doctrine⁶, le texte impose deux limites : 1. une limite procédurale pour déterminer l'étendue de cette obligation, à savoir l'énumération limitative des moyens par lesquels cette obligation est imposée aux citoyens – les impôts et les taxes ; 2. une limite de fond, en se référant à la finalité de l'obligation, respectivement les dépenses publiques, qui sont incluses dans les budgets qui composent le budget public national selon les termes de l'article 138 alinéa 1 de la Constitution. Le législateur détient le droit exclusif de déterminer la destination des impôts et des taxes, ainsi que des autres revenus du budget de l'État et du budget de la sécurité sociale de l'État, dans les conditions de la loi (DCC n° 118/2014).

L'article 56 alinéa 1, qui établit le principe de contribution, doit être analysé en lien étroit avec les dispositions prévues à son deuxième alinéa, qui consacrent le principe de la juste répartition des charges fiscales, mais également avec l'article 139 alinéa 1, qui établit le principe de légalité de l'imposition. Ainsi, l'obligation des citoyens est triplement conditionnée : elle ne peut être instituée que par la loi, elle ne peut se matérialiser que sous la forme d'impôts et de taxes, ces derniers doivent avoir un caractère équitable.

En ce qui concerne la première condition, l'obligation des citoyens de payer les impôts et les taxes établis par la loi est conforme à l'impératif de l'article 56 alinéa 1 uniquement si la taxe ou l'impôt est

destiné à procurer des recettes publiques pour l'un des budgets formant le budget national. Le devoir de chaque citoyen de contribuer par le biais des impôts et des taxes aux dépenses publiques ne peut pas être considéré comme une expropriation, mais comme une obligation. Ainsi, la perception des impôts et des taxes constitue la principale ressource financière de l'État. Ceci lui permet d'accomplir ses obligations constitutionnelles envers les citoyens, comme celles d'assurer un niveau de vie décent ou de créer les conditions d'amélioration de la qualité de la vie (DCC n° 249/2008).

En ce qui concerne la deuxième condition, la taxe ou l'impôt doit être collecté dans un budget public, afin qu'il y ait une certitude de leur utilisation pour couvrir les dépenses publiques. L'article 56 alinéa 1 de la loi fondamentale n'est pas applicable quand les obligations fiscales établies par la loi ne sont pas utilisées pour couvrir des dépenses publiques, par exemple pour le paiement des compensations de service public. La Cour a indiqué dans sa jurisprudence (DCC n° 910/2011) que l'État doit créer un climat de stabilité et de sécurité juridiques, en établissant le montant des contributions financières, ainsi que des moyens pour l'extinction des créances fiscales. De plus, il est important pour l'État de trouver des moyens efficaces pour obliger les contribuables de respecter leurs obligations fiscales quels que soient leur nature et leur montant.

Dans sa jurisprudence, la Cour a aussi analysé les recettes publiques qui entrent dans le champ d'application de l'article 56 alinéa 1 de la loi fondamentale. La Cour a jugé que le principe du libre accès à la justice n'est pas affecté par le paiement des taxes judiciaires, à travers les timbres fiscaux. Il est légal et normal que les justiciables couvrent leurs dépenses, parce

⁶ S. Gherghina, *Constituția României comentată*, București, Editura C.H.Beck, 2019, p. 482.

qu'ils bénéficient directement de l'activité des autorités judiciaires (DCC n° 112/2005). Ces dépenses sont des dépenses publiques. De plus, l'équivalent de la taxe judiciaire de timbre est dans la valeur des dépenses établies par le tribunal, dont le paiement revient à la partie qui perd le litige. Le paiement de la taxe est une condition légale pour l'ouverture d'une procédure civile. Le non-respect de l'obligation de paiement anticipé (dans certains cas jusqu'à une date ultérieure fixée par le tribunal) est sanctionné par l'annulation de l'action en justice (DCC n° 155/2005). Dans le cas du système de santé publique, les dépenses publiques prévues par l'article 56 visent à garantir le respect de l'obligation constitutionnelle de l'État d'assurer la protection de la santé et la protection sociale des citoyens (DCC n° 355/2011, DCC n° 261/2012). La Cour a jugé que le système d'assurance maladie peut atteindre son objectif principal grâce à la solidarité de ceux qui cotisent (DCC n° 705/2007). La Cour a souligné que la valeur de la contribution diffère d'une personne à l'autre, selon le montant des revenus perçus.

Le tarif pour l'utilisation du réseau routier national en Roumanie pour tous les véhicules immatriculés et pour tous les utilisateurs roumains et étrangers n'est pas une taxe, au sens de l'obligation fiscale imposée à une certaine catégorie de personnes car les montants encaissés constituent des recettes versées à la Société nationale des autoroutes et des routes nationales de Roumanie. Dans le même temps, ces recettes sont utilisées exclusivement pour financer la construction, la modernisation, l'entretien et la réparation des routes nationales, ainsi que pour garantir et rembourser les crédits externes et internes contractés à cet effet, incluant les paiements, au nom de

l'autorité publique contractante, des obligations assumées dans le cadre de contrats de partenariat public-privé dans le secteur des routes et autoroutes nationales (DCC n° 782/2007, DCC n° 1384/2011).

L'alinéa 3 de l'article 56 dispose que toute autre prestation est interdite, sauf dans le cas des situations exceptionnelles, quand d'autres prestations peuvent être établies par la loi. Par conséquent, toute autre obligation fiscale⁷ ne peut pas être établie que dans des situations exceptionnelles et doit être temporaire. Les recettes issues d'une telle obligation fiscale doivent être utilisées pour couvrir des dépenses publiques, dans les conditions de l'article 56 alinéa 1 de la loi fondamentale. Ainsi, l'alinéa 3 de l'article 56 établit une obligation supplémentaire pour les citoyens de contribuer aux dépenses publiques générées par une situation exceptionnelle, sous la forme des prestations (obligation de payer une somme d'argent, de renoncer à un bien ou fournir des services). Les prestations diffèrent des impôts et des taxes.

La doctrine⁸ considère que les situations exceptionnelles doivent être limitées aux situations énumérées à l'article 53 alin. 1 de la loi fondamentale. La Cour les a étendues aux situations de crise économique et financière ou aux situations de manquement de fonds budgétaires nécessaires pour assurer les dépenses pour certaines catégories de droits sociaux, à condition que ces droits soient clairement identifiés (DCC n° 71/1993, DCC n° 141/1994).

Ramona Delia POPESCU

*Maître de conférences, Faculté de Droit,
Université de Bucarest
ramona-delia.popescu@drept.unibuc.ro*

⁷ Autres que les impôts et les taxes imposés conformément à l'article 56 alinéa 1, respectivement autres revenus établis conformément à l'article 139 alinéa 1 ou 3.

⁸ S. Gherghina, *Constituția României comentată*, op. cit., p. 495.

**LE JUGE CONSTITUTIONNEL FRANÇAIS
FACE À LA JUSTICE FISCALE. L'APPLICATION
DES NORMES CONSTITUTIONNELLES**

Résumé : L'article retrace la mise en balance par le juge constitutionnel français des exigences fiscales et des droits fondamentaux inscrits dans la Constitution française. Ainsi, l'auteur établit une distinction nécessaire à son étude entre la justice fiscale procédurale, issue de la démocratie formelle et veillant à l'établissement de l'impôt par le juge constitutionnel, tel qu'il est habilité expressément dans le cadre de sa compétence, et la justice fiscale substantielle, reposant sur le contenu de l'impôt, mis en perspective avec les principes d'égalité et d'équité.

Abstract: The article traces the balancing by the French constitutional judge of tax requirements and fundamental rights enshrined in the French Constitution. Thus, the author establishes a distinction necessary for his study between procedural tax justice, resulting from formal democracy and ensuring the establishment of the tax by the constitutional judge, as he is expressly authorized within the framework of his competence, and substantive tax justice, based on the content of the tax, put into perspective with the principles of equality and equity.

Mots-clés : France – juge constitutionnel français – justice fiscale – principe d'égalité – justice fiscale procédurale – justice fiscale substantielle

Keywords: France – French constitutional judge – tax justice – principle of equality – procedural tax justice – substantive tax justice

« Une faveur particulière est presque toujours une injustice générale »¹.

Comme l'écrit si justement Daniel Gutmann « Évaluer la justice de l'impôt, ce n'est pas évaluer la justice d'une règle de droit ordinaire »². Le juge constitutionnel est confronté à cette spécificité même de la justice fiscale qui appelle un regard particulier sur les

conceptions individuelles et subjectives de la justice individuelle mais aussi collectives et objectives de l'impôt qui a pour mission de subvenir aux dépenses d'intérêt général et d'assurer une redistribution des richesses. La justice fiscale ne saurait pour autant se limiter aux finalités de l'impôt, elle touche aussi largement son régime même et, dans une certaine mesure, la démocratie formelle c'est-à-dire la question de l'autorité chargée de définir les termes de la justice fiscale. L'intervention du juge constitutionnel dans le domaine fiscal relève indiscutablement du schéma de démocratie formelle ou procédurale qui, dans la plupart des États à régime représentatif, soumet le législateur au respect de la Constitution. Cette démocratie procédurale repose sur l'idée relativement simple que le législateur n'est plus souverain y compris dans le domaine fiscal. Il n'exerce sa compétence que sur une habilitation expresse du pouvoir constituant. Or, la Constitution ne saurait habiliter le législateur à la violer. Par conséquent, ce dernier est soumis au respect de la Constitution et l'impôt n'est juridiquement parfait et politiquement consenti dans le respect du principe du libre consentement à l'impôt que dans le respect de la Constitution. Le développement de la justice constitutionnelle a conduit, dans le monde entier, le juge à contrôler les dispositions fiscales et à mobiliser un certain nombre de principes permettant de protéger mais aussi de limiter la compétence du législateur dans le domaine fiscal.

Les normes mobilisées par le juge constitutionnel sont extrêmement variées. Elles comprennent évidemment des textes écrits et surtout les dispositions de la Déclaration de 1789. Le juge constitutionnel ne limite toutefois pas le champ des normes constitutionnelles au seul droit écrit. Il existe une Constitution fiscale non écrite basée

¹ J.-B. SAY, *Traité d'économie politique*, 1803, Chapitre IX. « De l'impôt et de ses effets en général ».

² D. Gutmann, « Du droit à la philosophie de l'impôt », *Arch. phil. Droit*, 2002, n° 46, p. 9.

sur un certain nombre de principes directement déduits d'un ou de plusieurs textes constitutionnels. Le recours aux principes à valeur constitutionnelle permet au juge constitutionnel d'enrichir la liste des droits constitutionnels pouvant promouvoir ou garantir, voire parfois limiter, la justice fiscale.

La dimension juridique de la justice fiscale est à tort trop souvent réduite au respect du principe d'égalité devant les charges publiques. L'égalité en matière fiscale serait la traduction juridique de la justice fiscale au plan politique. En réalité, le champ des normes constitutionnelles intéressant la justice fiscale est plus étendu. Dans son hommage aux citoyens de Vaud, prologue de la *Théorie générale de l'impôt*, Pierre-Joseph Proudhon écrit : « La théorie de l'impôt, telle qu'elle va vous être présentée, est une déduction du principe de la Justice d'après les maximes et définitions de 1789 »³. Il existerait une relation étroite entre le principe de la justice et la théorie générale de l'impôt qui reposerait sur les maximes et définitions de 1789. Tout est en définitive résumé : la justice fiscale est en grande partie issue des maximes et définitions de 1789 et donc du texte de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen qui a été pour la première fois utilisée par le Conseil constitutionnel en 1973 en matière fiscale⁴.

La Déclaration comporte en réalité deux catégories de droits⁵, d'une part, des dispositions relatives à l'organisation de l'État et des pouvoirs publics et, d'autre part, des dispositions relatives aux droits

fondamentaux des citoyens ou des individus. Elle comporte en d'autres termes des droits « procéduraux » qui intéressent l'organisation de l'État et des pouvoirs publics et, d'une manière générale, la séparation des pouvoirs et des droits substantiels qui relèvent du champ des droits fondamentaux. Or, en matière fiscale, il est possible de dégager deux formes de justice fiscale qui ont été dégagées par Daniel Gutmann. Celui-ci envisage en effet, sans la développer⁶, la justice fiscale procédurale qu'il distingue de la justice fiscale substantielle. Cette distinction se retrouve du reste dans les récentes avancées de la science politique, de la théorie du droit et, dans une certaine mesure, du droit parlementaire, en ce qui concerne la démocratie, qui retiennent une distinction similaire reposant sur la démocratie procédurale et la démocratie substantielle⁷.

Certes le concept même de justice demeure, dans une large mesure, extérieur au droit pur. Kelsen, parfois lu un peu rapidement, n'exclut pas totalement la justice du droit, il exprime simplement, en se fondant sur un relativisme des valeurs, qu'il n'existe pas de justice absolue mais seulement une justice relative⁸. Cette évidence doit toujours être gardée à l'esprit : « comme il est toujours possible que quelque chose qui n'est régulier qu'en un sens positif, soit inéquitable, injuste d'un autre point de vue, l'«équité», la «justice», exprimées par l'idée du droit positif, ne peuvent être que relatives »⁹. De là vient toute la difficulté du juriste à appréhender

³ P. -J. Proudhon, *Théorie de l'impôt*, Paris, Hetzel, 1861, p. 3.

⁴ CC, déc. n° 73-51 DC du 27 décembre 1973, *Taxation d'office*.

⁵ L. Favoreu, « La Déclaration de 1789 et le Conseil constitutionnel », in *La Constitution et son juge*, Paris, Economica, 2014, p. 904.

⁶ « Pas question, par exemple, de légitimer philosophiquement un impôt sur le simple constat qu'une procédure démocratique a été respectée. La justice procédurale n'a pas de place en matière de philosophie de l'impôt, car l'esprit est comme aimanté par la justice substantielle », D. Gutmann, *op. cit.*, p. 9.

⁷ Formalisée en particulier par Norberto Bobbio, notamment dans *Il futuro della democrazia*, Torino, Einaudi, 1995, 3^e éd. Voir V. Champeil-Desplats, « Les règles du jeu démocratique chez Norberto Bobbio », *Droit et philosophie : Annuaire de l'Institut Michel Villey*, 2015, n° 7, p. 79-91. Voir également A. R. Dahl, *Democracy and its crisis*, New Haven Yale Universitypress, 1989, 406 p. ; J. Habermas, *Droit et démocratie*, Paris, Gallimard, 1992, p. 327 et s.

⁸ H. Kelsen, *Théorie pure du droit*, Trad. Ch. Eisenmann, Paris, Dalloz, 1962, p. 91.

⁹ H. Kelsen, « L'idée du droit naturel et l'essence du droit positif », in *Théorie générale du droit et de l'État*, Bruylant-LGDJ, 1997, p. 440. Ce relativisme est également souligné par Gaston Jèze au sujet de la

la justice fiscale¹⁰. Pourtant, force est de constater que la distinction entre la justice fiscale procédurale et la justice fiscale substantielle permet, dans une certaine mesure, et sans exclure le relativisme des valeurs, inhérentes en définitive à toute société organisée à un moment donné, de rendre compte de plusieurs éléments de droit susceptibles de promouvoir une certaine justice fiscale par l'intermédiation du juge constitutionnel, organe de la démocratie procédurale permettant de cantonner la majorité politique au respect de la Constitution.

C'est la raison pour laquelle, s'agissant de l'étude des normes mobilisées par le juge constitutionnel et susceptibles de garantir une certaine et relative justice fiscale, il est proposé de distinguer les normes constitutionnelles permettant de garantir la justice fiscale procédurale (I) des normes constitutionnelles favorisant la justice fiscale substantielle (II).

I – Le juge constitutionnel et les normes de justice fiscale procédurale

Si la justice fiscale ne se limite pas au schéma procédural de la prise de décision démocratique, il convient toutefois de souligner que cette avancée a été historiquement fondamentale et le demeure encore. La justice fiscale suppose comme préalable nécessaire un encadrement de son édicition permettant d'écarter tout impôt arbitraire. Il s'agit des règles ou des procédures permettant de

définir la justice. Alors que la justice substantielle est nécessairement relative, la justice procédurale approche plus d'un absolu, dans la mesure où elle repose sur un accord quant au processus de définition de la justice indépendamment de son contenu. Le libre consentement à l'impôt est ainsi l'un des piliers des démocraties contemporaines sur lequel peut reposer un consensus, au moins autour de la procédure de définition de la justice fiscale. Comme l'a fait observer Pierre Beltrame, il convient de distinguer le consentement à l'impôt et l'acceptation de l'impôt, mais force est de constater que le consentement à l'impôt favorise l'acceptation de l'impôt sauf à remettre en cause, ce qui est sans doute le cas des mouvements contemporains, les fondements du régime politique notamment représentatif. La non-acceptation de l'impôt rejoint en ce cas la crise de la représentation. Le juge constitutionnel est appelé à intégrer la définition de la justice fiscale dans les mécanismes de fonctionnement de la démocratie procédurale (A). Il va également participer à la détermination d'un cadre processuel permettant de contester la fiscalité et de garantir le respect de la justice fiscale au sens juridique du terme (B).

justice fiscale : « L'idée de justice n'a pas de valeur absolue : chaque peuple, chaque génération, chaque individu se fait de la justice un idéal particulier ». La même phrase est souvent reprise dans l'œuvre de Jèze. Voir, par exemple, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Paris, Giard et Brière, 1912, p. 738, ou encore *Cours de finances publiques*, Paris, Giard et Brière, 1931, p. 451.

¹⁰ Alors surtout que la fiscalité est devenue un élément incontournable de réalisation de la justice générale, considérée elle aussi tantôt comme une distribution et (ou) redistribution des moyens alloués à chacun (justice distributive ou commutative), et tantôt comme une définition des règles gouvernant la répartition que l'on qualifie également de « justice

de la procédure ». Voir J.-F. SPITZ, « Justice (Doctrines) », in D. Alland et S. Rials, *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, PUF, 2003, p. 891. Il serait également loisible de trouver dans la fiscalité contemporaine la justice harmonique de Jean Bodin qu'il conçoit comme une synthèse de la justice géométrique et arithmétique : « La proportion Géométrique est celle qui a ses raisons semblables, et la proportion Arithmétique [celle] qui a toujours [les] mêmes raisons ; la proportion Harmonique est composée des deux, et [est] néanmoins différente de l'une et de l'autre ; la première est semblable, la seconde est égale ; la troisième est [en] partie égale et semblable ». Cf. J. Bodin, *Les six livres de la République*, Chapitre VI.

A – La justice fiscale et la démocratie procédurale

Il s'agira ici d'étudier le comportement du juge constitutionnel français à l'égard des normes garantissant les compétences fiscales du législateur (démocratie participative) (1) mais aussi à l'égard de celles garantissant les compétences fiscales du peuple (démocratie directe ou semi-directe) (2).

1 – Les normes garantissant les compétences fiscales du législateur

La démocratie procédurale représentative est, depuis longtemps, le canal privilégié de définition de la justice fiscale. En France, le libre consentement est affirmé par l'article 14 de la Déclaration de 1789. Le constitutionnalisme a ainsi placé la justice fiscale procédurale autour du consentement libre à l'impôt. Certes, le juge constitutionnel n'existe pas encore et les assemblées de l'époque ne sont pas toujours issues du suffrage universel, mais le principe de constitutionnalité n'était pas pour autant ignoré. Le projet de Déclaration des droits de l'homme en société de Target, par exemple, affirme dans son article XXXI que : « La Constitution est différente de la législation. La première détermine également l'exercice de la puissance législative et celle de la force exécutive. La seconde n'est que la principale branche de la Constitution. La Constitution ne peut être fixée, changée, ou modifiée, que par le pouvoir constituant, c'est-à-dire par la nation elle-même, ou par

le corps des représentants qu'elle en a chargés par un mandat spécial »¹¹.

Le juge constitutionnel mobilise et interprète un certain nombre de droits relevant de la séparation des pouvoirs et de la répartition des compétences entre les différents organes de l'État, fixée par la Constitution dans le domaine fiscal. Il se montre assez discret s'agissant de l'article 14 de la Déclaration de 1789, qui fait toutefois partie des « dispositions réaffirmées par le Préambule de la Constitution de 1958 » qui « ont valeur constitutionnelle »¹². Le Conseil a cependant précisé à propos de l'article 14 de la Déclaration de 1789 que « les règles touchant à la compétence des représentants des citoyens qu'elles édictent, doivent être mises en œuvre en fonction des dispositions de la Constitution qui fondent la compétence du législateur »¹³. Le Parlement peut ainsi déléguer ses compétences au gouvernement lequel peut édicter des mesures fiscales par ordonnances car, « au regard des principes énoncés à l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, il appartient au Parlement, qui a consenti l'impôt lors du vote de la loi d'habilitation, de se prononcer sur les dispositions adoptées par ordonnance, lors de l'examen du projet de loi de ratification qui doit être déposé avant la date fixée par la loi »¹⁴. Le Conseil constitutionnel a de surcroît retenu une définition attractive de la notion d'impositions de toutes natures figurant à l'article 34 de la Constitution, en rattachant à cette catégorie tous les prélèvements obligatoires ne pouvant recevoir une autre qualification¹⁵. Même si

¹¹ G. J.-P. Target, « Projet de Déclaration des droits de l'homme en société », *Archives parlementaires*, 27 juillet 1789, in C. Fauré (dir.), *Les déclarations des droits de l'Homme de 1789*, Paris, Payot, 1988, p. 125-126.

¹² CC, déc. n° 91-291 DC du 6 mai 1991, *Loi instituant une dotation de solidarité urbaine et un fonds de solidarité des communes de la région d'Île-de-France, réformant la dotation globale de fonctionnement des communes et des départements et modifiant le Code des communes*, cons. 38. En l'espèce était en cause le fonds de solidarité de la

région Île-de-France (FSRIF) et la définition d'une justice fiscale par prélèvement de ressources fiscales à certaines collectivités en faveur d'autres, moins favorisées. Voir également CC, déc. n° 95-370 DC du 30 décembre 1995, *Loi autorisant le Gouvernement, par application de l'article 38 de la Constitution, à réformer la protection sociale*, cons. 20.

¹³ *Id.*

¹⁴ CC, déc. n° 95-370 DC du 30 décembre 1995, *précitée*, cons. 21

¹⁵ Notamment les cotisations sociales ou les redevances pour services rendus.

les lois de finances constituent le cadre privilégié d'expression du libre consentement à l'impôt¹⁶, ce principe concerne tous les périmètres financiers, c'est-à-dire les impôts de l'État, de la sécurité sociale et des collectivités territoriales. S'agissant de la fiscalité locale, le Conseil a toutefois précisé que le principe « n'implique pas de règles particulières d'adoption, par l'organe délibérant, des dispositions financières et fiscales »¹⁷.

Au Parlement revient en principe le soin d'édicter les caractéristiques de chaque impôt et de tenir compte de l'impératif de justice fiscale. Le libre consentement se confond alors avec le principe de légalité fiscale précisé par l'article 34 de la Constitution. L'article 34 de la Constitution, comme du reste l'article 14 de la Déclaration de 1789, ne se bornent pas à confier la compétence fiscale au législateur. Ils détaillent le contenu matériel de cette compétence formelle en précisant que la loi fixe l'assiette, le taux, les modalités de recouvrement (art. 34 C de 1958) et la durée (art. 14 Déclaration de 1789) des impositions de toutes natures. Par conséquent, le juge constitutionnel est appelé non seulement à contrôler, sur le plan formel, le respect de la compétence législative, mais aussi à vérifier, sur le plan matériel, que le législateur a bien épuisé l'intégralité de sa compétence¹⁸. La réserve de loi fiscale est alors déterminée

en partie par le juge constitutionnel parfois avec une certaine souplesse. Le Conseil constitutionnel a pu, par exemple, considérer « qu'il ne s'ensuit pas que la loi doive fixer elle-même le taux de chaque impôt »¹⁹. La réserve de loi est complétée par l'objectif à valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi fiscale²⁰ qui impose au législateur « d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques »²¹.

La théorie de la réserve de loi en matière fiscale aboutit à concentrer l'essentiel du régime de l'impôt dans la loi fiscale et à favoriser ainsi un débat démocratique autour des réformes fiscales envisagées par le bloc majoritaire²². La réserve de loi a également pour conséquence de soumettre les dispositions fiscales au contrôle de constitutionnalité et de garantir ainsi la justice entendue comme la conformité à une règle de droit. Le juste signifie également dans la vision aristotélicienne ce qui est conforme à la loi et en l'occurrence conforme à la Constitution²³.

Si le libre consentement à l'impôt constitue une garantie essentielle de la justice fiscale procédurale exigeant que les représentants consentent expressément à la contribution publique, il ne s'agit pas pour autant d'un droit subjectif individuel invocable à l'occasion d'une question

¹⁶ CC, déc. n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001, *Loi organique relative aux lois de finances*, cons. 3.

¹⁷ CC, déc. n° 98-397 DC du 6 mars 1998, *Loi relative au fonctionnement des conseils régionaux*, cons. 13 ; n° 98-407 DC du 14 janvier 1999, *Loi relative au mode d'élection des conseillers régionaux et des conseillers à l'Assemblée de Corse et au fonctionnement des conseils régionaux*, cons. 18.

¹⁸ Y compris le législateur de Nouvelle-Calédonie, CC, déc. n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020, *Société Casden Banque populaire*, § 22.

¹⁹ CC, déc. n° 87-239 DC du 30 décembre 1987, *Loi de finances rectificative pour 1987*, cons. 4., rendue à propos du pouvoir conféré à l'assemblée générale de chaque chambre de commerce et d'industrie de fixer annuellement le montant de la taxe additionnelle à la taxe professionnelle pour frais de chambres de commerce et d'industrie. Le Conseil a

précisé cependant qu'« il appartient au législateur de déterminer les limites à l'intérieur desquelles un établissement public à caractère administratif est habilité à arrêter le taux d'une imposition établie en vue de pourvoir à ses dépenses ».

²⁰ CC, déc. n° 2005-530 DC du 29 déc. 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 77 et s.

²¹ CC, déc. n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 83 ; « *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel* », *op. cit.*, GD 47.

²² J. Trémeau, *La réserve de loi. Compétence législative et Constitution*, PUAM-Economica, 1997, 414 p.

²³ Aristote, *Éthique à Nicomaque*, 1129 a-1129 b : « Le juste, donc, est ce qui est conforme à la loi et ce qui respecte l'égalité ». Voir N. Bobbio, *Teoria generale della politica*, a cura di M. Bovero, Turin, Einaudi, 1999, p. 259.

prioritaire de constitutionnalité²⁴. Cette solution peut paraître choquante, s'agissant d'un droit qui constitue l'un des piliers du régime démocratique. Elle révèle, en réalité, une partition opérée par le Conseil constitutionnel entre des droits formels de nature objective qui ne peuvent être invoqués par des justiciables mais relèvent du contrôle préventif de constitutionnalité et des droits substantiels de caractère subjectif pouvant être soulevés à l'occasion du contrôle *a posteriori*. La justice fiscale comporte ainsi des garanties objectives de nature procédurale qui ne peuvent être invoquées par les justiciables. Néanmoins, et là était le fond du débat, cette exclusion pourrait bel et bien être entendue comme une injustice fiscale, les contribuables ayant le droit de revendiquer que la règle de droit soit édictée dans le respect des dispositions de la Constitution, fussent-elles simplement procédurales. L'incompétence négative n'est heureusement pas systématiquement exclue de la question prioritaire de constitutionnalité et peut être invoquée dès lors qu'elle est susceptible d'affecter un droit fondamental²⁵. C'est ainsi que le législateur a violé le principe d'égalité devant les charges publiques en permettant aux autorités locales de fixer l'assiette d'une imposition contribuable par contribuable²⁶.

La dimension procédurale ne peut être ainsi écartée de la question de la justice

fiscale qui soulève également la question des compétences fiscales du Peuple dans le cadre de la démocratie directe ou semi-directe.

2 – Les normes garantissant les compétences fiscales du peuple

Les normes et le juge constitutionnel sont relativement hostiles à la démocratie directe en matière fiscale. D'une manière générale, de nombreux États interdisent le référendum en matière fiscale, qu'il s'agisse du veto à une loi nouvellement adoptée²⁷ ou du référendum abrogatif²⁸. Le référendum fiscal existe toutefois en Suisse, à la fois à l'échelon fédéral²⁹ et cantonal³⁰ ou dans certains États fédérés aux États-Unis³¹.

En France, l'article 14 de la Déclaration de 1789 n'exclut pas, *a priori*, le référendum dans le domaine fiscal puisqu'il prévoit que les citoyens ont le droit de constater « par eux-mêmes » ou « par leurs représentants » la nécessité de la contribution publique et de la consentir librement. La démocratie directe n'est donc pas formellement exclue de la justice fiscale procédurale et elle était du reste au cœur des revendications de certains gilets jaunes en faveur du référendum d'initiative citoyenne. Le Conseil constitutionnel a précisé, par une réserve d'interprétation constructive, les limites du référendum d'initiative partagée en précisant « que la recevabilité des

²⁴ CC, déc. n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *SNC Kimberly Clark*, cons. 4 ; n° 2010-19/27 QPC du 30 juillet 2010, *M. et Mme André P.*, cons. 16.

²⁵ CC, déc. n° 2012-298 QPC, du 28 mars 2013, *SARL Majestic Champagne*, cons. 7 (Droit au juge, article 16 Déclaration de 1789) ; n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013, *Société Boulanger*, cons. 16.

²⁶ CC, déc. n° 2016-622 QPC du 30 mars 2017, *Société SNF*, § 10 (conformité).

²⁷ Constitution de la Californie, art. 2 § 9 : « (a) The referendum is the power of the electors to approve or reject statutes or parts of statutes except urgency statutes, statutes calling elections, and statutes providing for tax levies or appropriations for usual current expenses of the State ».

²⁸ Constitution de la République italienne, art. 75 al. 2 : « Le référendum n'est pas admis pour des lois fiscales et budgétaires, d'amnistie et de remise de peine, d'autorisation de ratifier des traités internationaux ».

²⁹ Par exemple, le 19 mai 2019, a été soumise à la votation une loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (Assurance vieillesse et survivants). Cette loi a été adoptée à une majorité de 66,4 %.

³⁰ Par exemple, le 9 février 2020, le Canton de Genève a soumis à la votation populaire la loi 12246 ayant pour objectif de supprimer l'impôt cantonal sur les chiens dû par tout détenteur. Cette proposition a été rejetée à 67,26 % des voix.

³¹ On cite souvent en exemple la proposition *Jarvis* en Californie, Californie Proposition 13, « *Tax Limitations Initiative* (6 juin 1978) ». Art. XIII a de la Constitution de l'État de Californie : « *tax limitation* », art. 2 § 9 : « (a) The referendum is the power of the electors to approve or reject statutes or parts of statutes except urgency statutes, statutes calling elections, and statutes providing for tax levies or appropriations for usual current expenses of the State ».

propositions de loi au regard de cet article (40) doit être examinée systématiquement lors de leur dépôt ; qu'il ne saurait être dérogé à cette exigence pour le dépôt des propositions de loi présentées en application du troisième alinéa de l'article 11 de la Constitution »³². Il a rappelé, en cette occasion, le caractère systématique de l'examen de la recevabilité financière³³ des propositions de loi de l'article 11 al. 3 de la Constitution, en se fondant sur une interprétation par analogie autorisée par le libellé de l'article 11 de la Constitution qui précise que l'initiative d'1/5^e des membres du Parlement prend la forme d'une proposition de loi. Une initiative partagée ne pourrait par conséquent pas diminuer les ressources publiques ou aggraver une charge publique.

Si la justice fiscale procédurale n'exclut pas, en tout cas de prime abord en France, l'utilisation du référendum, force est de constater que cette procédure, particulièrement peu utilisée en pratique, a été fermement encadrée par le juge constitutionnel. Au demeurant, comme le souligne Loïc Philip, les finances publiques « échappent au domaine référendaire car la Constitution ne les autorise pas : les décisions concernant l'augmentation ou la diminution des impôts relèvent de la seule compétence des représentants du Peuple »³⁴. Il est vrai que le libellé de l'article 11 ne laisse guère de place aux questions fiscales, puisqu'il est seulement fait référence à l'organisation des pouvoirs publics, aux réformes relatives à la politique économique, sociale ou environnementale de la Nation et aux services publics qui y concourent et à la ratification d'un traité

ayant des incidences sur le fonctionnement des institutions. Indirectement, il serait toutefois loisible de se demander si la politique économique sociale ou environnementale n'emporterait pas quelques questions fiscales ou même financières³⁵. Le référendum en matière fiscale n'est pas l'instrument rêvé de définition de la justice fiscale, en ce sens que le plus grand nombre n'est pas nécessairement dans une nation celui qui détient la plus grande proportion de richesses, c'est même le plus souvent l'inverse. De surcroît, la loi référendaire, expression directe de la souveraineté, échappe au contrôle du juge constitutionnel, et « d'une manière générale, le recours au référendum n'est pas, sauf exception, un bon outil démocratique car il permet trop souvent que vivent et s'imposent les peurs dominantes et les plus bas instincts »³⁶.

La justice fiscale formelle ou procédurale ne concerne pas seulement la question du titulaire de la compétence fiscale. Elle touche également aux procédures permettant aux contribuables de contester l'impôt. La justice fiscale appelle de ce point de vue des garanties processuelles qui sont souvent précisées par le juge constitutionnel.

B – La justice fiscale et les garanties processuelles

Les garanties processuelles que l'on nomme également les droits-garanties sont au cœur de la justice fiscale procédurale. Le droit au juge (1) et la sécurité juridique (2) sont deux préalables nécessaires à la justice fiscale car ils permettent aux

³² CC, déc. n° 2013-681 DC du 5 décembre 2013, *Loi organique portant application de l'article 11 de la Constitution*, cons. 8.

³³ CC, déc. n° 78-94 DC du 14 juin 1978, *Règlement du Sénat*, cons. 3 et 4. Voir aussi n° 2009-581 DC du 25 juin 2009, cons. 38 et n° 2009-582 DC du 25 juin 2009, *Règlement du Sénat*, cons. 25.

³⁴ L. Philip, « Les finances publiques et la démocratie », in *De l'esprit de réformes et de quelques*

fondamentaux. Mélanges en l'honneur du Professeur Gilbert Orsoni, PUAM, Aix-en-Provence, 2018, p. 322.

³⁵ *Id.* Du reste, le Sénateur J. Larché avait bien soulevé cette difficulté en observant que « rien dans le texte n'interdit que les grandes orientations du budget soient soumises au peuple ». Sénat, Rapport n° 392, 3^e SO de 1994-1995, Tome 1, p. 11.

³⁶ L. Philip, « Les finances publiques et la démocratie », *op. cit.*, p. 321.

contribuables de contester leur impôt devant un juge et de limiter toute impunité fiscale.

1 – Le droit « aux juges »

La justice fiscale suppose que les contribuables aient le droit de contester l'impôt devant un juge entier et impartial. Cette faculté offerte aux contribuables-justiciables a connu d'énormes évolutions qui manifestent des progrès de la justice fiscale procédurale. L'architecture du contentieux fiscal a été bouleversée. La justice fiscale procédurale intéresse d'abord les juges de l'action fiscale. Le Conseil constitutionnel a très vite classé l'action fiscale parmi les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution³⁷. L'existence d'un recours administratif préalable obligatoire, qui existe en droit fiscal depuis 1927, ne méconnaît probablement pas le droit à un recours effectif tel qu'il résulte de l'article 16 de la Déclaration de 1789, d'autant plus qu'il contribue à une meilleure administration de la justice en évitant son engorgement³⁸. L'action fiscale, traditionnellement ancrée dans la justice fiscale procédurale³⁹, est protégée par le juge constitutionnel excluant toute disposition qui priverait ou limiterait l'accès au juge permettant de contester le bien-fondé de l'imposition et d'en réclamer la décharge totale ou partielle⁴⁰. Le

contentieux fiscal comporte également une dimension répressive qui est à la fois pénale et administrative et que le Conseil constitutionnel a très tôt unifié autour des principes posés par l'article 8 de la Déclaration de 1789⁴¹. La justice fiscale procédurale a imposé que le pouvoir répressif de l'administration fiscale soit encadré par des principes inspirés du domaine pénal. Le contentieux fiscal comporte depuis peu de temps, la possibilité de contester les dispositions fiscales, en particulier législatives. Ce contentieux pourrait être qualifié de contentieux de l'exception fiscale par opposition à l'action fiscale et il porte sur l'examen de la conformité de la règle de droit appliquée au contribuable à la législation (recours pour excès de pouvoir en matière fiscale), à la Constitution (question prioritaire de constitutionnalité) ainsi qu'aux conventions internationales (principe de conventionnalité, Cour de justice de l'Union européenne, Cour européenne des droits de l'homme). La loi fiscale ne bénéficie plus de l'immunité qu'elle avait connue auparavant. Il existe un contrôle juridictionnel de la loi d'impôt qui présente en général un caractère constitutionnel et européen⁴². La question de la justice fiscale sera par conséquent traitée le plus souvent par les juges de la loi fiscale. Il s'agit d'une avancée de la justice fiscale procédurale car le justiciable peut contester la définition même de la justice fiscale substantielle par le législateur au

³⁷ CC, déc. n° 72-75 L du 21 décembre 1972, *Nature juridique des dispositions de l'article 48, alinéa 2, modifié, de la loi du 22 juillet 1889 sur la procédure à suivre devant les tribunaux administratifs et article 13, paragraphes 1 et 2, de la loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale*, cons. 1.

³⁸ CC, déc. n° 2003-484 DC du 20 nov. 2003, *Loi relative à la maîtrise de l'immigration, au séjour des étrangers en France et à la nationalité*, cons. 19, rendue à propos du droit des étrangers, cette décision semble transposable au droit fiscal.

³⁹ R. Chapus, *Droit du contentieux administratif*, Paris, LGDJ, 2006, 12^e éd., p. 234, n° 266 1°. L'article 4 al. 1^{er} de la loi du 28 pluviôse an VIII attribuait au juge administratif compétence pour statuer sur « les réclamations des particuliers tendant à obtenir la

décharge ou la réduction de leur cote de contributions directes ».

⁴⁰ Le contentieux fiscal, notamment administratif, est du reste l'un des rares contentieux dans lesquels le juge se substitue à l'administration et s'attribue des pouvoirs exorbitants. Cf. J. Boulois, « Procès du juge fiscal », *RSLF*, 1957, p. 631.

⁴¹ CC, déc. n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*. Voir É. Oliva, « Le Conseil constitutionnel et les sanctions fiscales », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2, 2020, p. 157-171.

⁴² Voir É. Oliva, « L'impôt peut-il être juridictionnellement limité ? – Propos sur quelques "résistances" du juge à l'impôt », in *Un universitaire entre droit et économie. Mélanges offerts à Serge Schweitzer*, PUAM, Aix-en-Provence, 2019, p. 309-323.

regard du respect des normes fondamentales ou, plus simplement, le respect par le législateur de principes liés à la justice⁴³.

Le droit au juge est une garantie contre l'arbitraire mais il paraît préférable d'évoquer le droit « aux juges » au pluriel car l'évolution du droit fiscal contemporain montre que de nombreux juges sont appelés à statuer sur les questions de justice fiscale. Au plan constitutionnel, le droit au juge découle de la garantie des droits posée par l'article 16 de la Déclaration de 1789. Jusqu'à la question prioritaire de constitutionnalité, le droit au juge n'avait pas été invoqué très clairement dans le cadre du contentieux fiscal mais il était sans doute présent dès la décision *Taxation d'office* de 1973⁴⁴ sanctionnant une discrimination arbitraire entre les contribuables quant au régime de la preuve⁴⁵. La question prioritaire de constitutionnalité a permis de développer le droit à un recours effectif dans le contentieux constitutionnel fiscal. Le Conseil a en effet considéré que « l'absence de détermination des modalités de recouvrement d'une imposition affecte le droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration de 1789 »⁴⁶. Il en résulte qu'une insuffisante définition des modalités de recouvrement d'une imposition, en ce qu'elle ne précise pas ou ne désigne pas les règles contentieuses et les sanctions applicables aux assujettis, affecte le droit

au recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration de 1789⁴⁷. Le droit au juge est gravement affecté par le mécanisme des validations législatives, très fréquent en matière fiscale. N'y a-t-il pas plus grande injustice que de se voir privé des bénéfices d'une décision de justice ? Le Conseil constitutionnel a considérablement encadré le recours aux validations législatives. La validation législative est subordonnée désormais au respect de cinq conditions⁴⁸ qui révèlent la volonté du Conseil constitutionnel de limiter le recours à cette technique et de garantir également la justice fiscale. Dans le cadre de la procédure de la question prioritaire de constitutionnalité, le respect de ces cinq conditions a été réaffirmé par le Conseil à plusieurs reprises. Depuis la décision du 14 février 2014, le Conseil a en outre renforcé son contrôle des lois de validation en exigeant un motif impérieux d'intérêt général et non, comme auparavant, un intérêt général suffisant⁴⁹. Le durcissement du contrôle des lois de validation, assuré sur le fondement de l'article 16 de la Déclaration de 1789, révèle la volonté de garantir la sécurité juridique.

2 – La sécurité juridique des contribuables

Le juge constitutionnel ne reconnaît pas la sécurité juridique car ce principe n'est pas expressément affirmé par la Constitution⁵⁰. Il n'a que la valeur d'un

⁴³ Car la loi fiscale ne poursuit pas nécessairement que des objectifs de justice fiscale.

⁴⁴ CC, déc. n° 73-51 DC du 27 décembre 1973. Cf. L. Favoreu, L. Philip *et alii*, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Paris, Dalloz, 2018, 19^e éd., GD n° 45.

⁴⁵ Voir F. Luchoire, « La sécurité juridique en droit constitutionnel français », *Cah. Cons. const.*, Dalloz, 2001. Le Conseil a préféré se cantonner en l'espèce à l'égalité devant la loi.

⁴⁶ CC, déc. n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013, *SARL Majestic Champagne*, cons. 6 ; n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013, *Société Boulanger*, cons. 15.

⁴⁷ Voir le commentaire de la décision précitée aux *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel* ; CC, déc. n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, *Société Praxair SAS*, cons. 11.

⁴⁸ Elle doit poursuivre un motif impérieux d'intérêt général ; elle doit respecter les décisions de justice ayant force de chose jugée ; elle doit respecter le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ; l'acte validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le motif impérieux d'intérêt général visé par la validation soit lui-même de valeur constitutionnelle ; la portée de la validation doit être strictement définie. Voir L. Favoreu, L. Philip *et alii*, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, *op. cit.*, GD 58.

⁴⁹ CC, déc. n° 2014-366 QPC du 14 février 2014, *SELARL PJA, ès qualités de liquidateur de la société Maflow France*, cons. 3.

⁵⁰ O. Dutheillet De Lamoth, « La sécurité juridique, le point de vue du juge constitutionnel », exposé fait à

principe général du droit⁵¹. Pour autant, le Conseil constitutionnel offre aux contribuables, en général sur le fondement de l'article 16 de la Déclaration de 1789, des garanties qui peuvent globalement être rattachées au principe de sécurité juridique et, en matière fiscale à la justice procédurale. Le Conseil constitutionnel a ainsi élaboré une jurisprudence progressive aboutissant à encadrer, dans des conditions de plus en plus précises, la pratique de la rétroactivité de la loi fiscale⁵². La jurisprudence constitutionnelle distingue désormais la rétroactivité des sanctions fiscales, qui est prohibée : la « petite » rétroactivité, la « grande » rétroactivité qui fait l'objet, compte tenu de ses diverses modalités, d'une abondante jurisprudence et, depuis peu, la rétroactivité « économique ». La jurisprudence actuelle résulte de la décision du 29 décembre 2005, par laquelle le Conseil considère « qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamés par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant »⁵³. La rétroactivité « économique » pose d'autres difficultés que les cas vus précédemment. Elle n'est pas véritablement une rétroactivité juridique car elle concerne les espérances

des contribuables dans le maintien d'une législation fiscale favorable et elle est de ce fait très étroitement liée à la justice fiscale. Le Conseil constitutionnel a, par exemple, abrogé une disposition soumettant à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus d'activité des revenus qui avaient déjà fait l'objet d'un prélèvement libératoire et avaient donc été imposés. Il a considéré en l'espèce que « le législateur a remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus par les contribuables de l'application du régime des prélèvements libératoires » qui leur permet de présumer légitimement qu'ils sont libérés de l'impôt au titre des revenus concernés⁵⁴.

Le principe du respect des droits de la défense, auquel le Conseil constitutionnel a reconnu valeur constitutionnelle dès 1976⁵⁵, est fréquemment invoqué par les requérants en matière fiscale et il a justifié la censure de plusieurs dispositions législatives⁵⁶. Ce droit en matière fiscale est au centre des relations entre l'administration fiscale et le contribuable et il participe à la justice fiscale procédurale car il permet un rééquilibrage des parties en litige. Les droits de la défense seraient également méconnus si les administrations fiscale et douanière pouvaient se prévaloir d'informations acquises dans des procédures déclarées ultérieurement illégales par le juge⁵⁷. Dans la même décision, le Conseil a considéré que l'extension de la garde à vue de quatre-vingt-seize heures en matière fiscale et douanière portait aux droits de la défense

l'occasion de l'accueil de hauts magistrats brésiliens, le 20 septembre 2005.

⁵¹ CE, Ass., 24 mars 2006, *Soc. KPMG et Soc. Ernst & Young*, M. Long, P. Weill, G. Braibant, P. Devolvé, B. Genevois, *Les Grands arrêts de la jurisprudence administrative*, Paris, Dalloz, 2017, 21^e éd., GA n° 106.

⁵² L. Philip, *Droit fiscal constitutionnel*, Paris, Economica, 2014, p. 49 et s.

⁵³ CC, déc. n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 45.

⁵⁴ CC, déc. n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014, *M. Jean-François V.*, cons. 9

⁵⁵ CC, déc. n° 76-70 DC du 2 décembre 1976, *Loi relative au développement de la prévention des accidents du travail*, cons. 2.

⁵⁶ CC, déc. n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*, cons. 86-90 ; n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, cons. 57.

⁵⁷ CC., déc. n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, cons. 33 ; L. Favoreu, L. Philip et alii, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, op. cit., GD 60.

une atteinte excessive⁵⁸ et a réservé cette procédure aux atteintes les plus graves à la sécurité, à la dignité ou à la vie des personnes, ce qui n'est pas le cas des délits fiscaux ou douaniers concernés.

La justice fiscale procédurale comporte ainsi un certain nombre de principes garantis par le Conseil constitutionnel qui reposent sur les articles 14 et 16 de la Déclaration de 1789 et l'article 34 de la Constitution. La justice fiscale procédurale suppose ainsi :

- Que les impositions de toutes natures largement entendues soient librement consenties ;
- Que les principaux éléments de définition des impositions de toutes natures soient établis par une loi accessible et intelligible ;
- Que le référendum ne permette pas de réduire les ressources publiques ;
- Que les contribuables puissent contester l'impôt et les dispositions l'établissant devant des juges ;
- Que les sanctions fiscales soient soumises à un régime identique aux sanctions pénales (légalité, rétroactivité *in mitius*, proportionnalité, individualisation) ;
- Que les validations législatives soient motivées par un motif impérieux d'intérêt général ;
- Que la rétroactivité des dispositions soit strictement encadrée ;
- Que le législateur ne remette pas en cause certaines attentes légitimes des contribuables ;
- Que les procédures fiscales respectent les droits de la défense.

Si l'on a tendance à réduire la justice fiscale à sa seule dimension substantielle, qui plus est la plupart du temps subjective, force est de reconnaître que l'on oublie un bon nombre de principes procéduraux de nature plutôt objective qui sont un préalable nécessaire à la justice fiscale. Ces principes procéduraux conditionnent, dans une large mesure, la manière dont les

principes gouvernant la justice fiscale substantielle seront posés et mis en œuvre par le législateur sous le contrôle du juge constitutionnel. Cette forme de justice fiscale est plus absolue car, d'une manière générale, il existe un consensus autour de ces principes. Certes, le recours à la démocratie représentative n'est pas exempt de critiques. Les modes de détermination de la justice (J. Rawls ; J. Habermas), témoignent de la nécessité de rompre avec le principe majoritaire qui constitue en démocratie une manifestation de l'argument du plus fort. Certains contestent la légitimité même du système représentatif et revendiquent une nouvelle démocratie continue ou radicalisée (P. Rosanvallon ; D. Rousseau) peu compatible avec l'établissement de l'impôt.

En termes normativistes, la justice fiscale procédurale répond aux exigences de validité des normes de justice fiscale substantielle. Elle régule le processus d'intégration des normes définissant la justice fiscale substantielle dans les actes prévus à cet effet par l'ordre juridique normatif constitutionnel. Elles conditionnent ainsi la validité des normes fiscales, c'est-à-dire les conditions préalables à leur incorporation dans l'ordre juridique. Ces normes seront essentiellement posées par des dispositions législatives, ce qui présente le double avantage d'une part de garantir un débat pluraliste et démocratique au sein des assemblées délibérantes par lequel s'exprimeront les différentes conceptions de la justice et, d'autre part, de permettre un contrôle de constitutionnalité pour, le cas échéant, borner la conception dominante de la justice fiscale à laquelle la minorité politique du moment n'aura pas pu résister. Dès lors que ces normes ont été intégrées dans l'ordre juridique de manière valide, elles doivent se conformer aux principes gouvernant la justice fiscale substantielle.

⁵⁸ *Id.*, cons. 77.

II – Le juge constitutionnel face aux normes de justice fiscale substantielle

La définition de la justice fiscale substantielle doit également se faire dans le respect des normes constitutionnelles. Comme l'écrit Loïc Philip, « Avec le développement du contrôle de constitutionnalité de la loi fiscale, le principe de justice fiscale s'est considérablement "juridicisé". Il est devenu pour le législateur une véritable obligation, même si ce dernier conserve un assez large pouvoir d'appréciation »⁵⁹. La justice fiscale, qui était d'abord un concept essentiellement politique⁶⁰, se confond en grande partie dans le contentieux constitutionnel avec le principe d'égalité (A) qui comporte du reste ses deux variantes formelle et réelle. Très vite, le juge a cependant élargi les normes constitutionnelles fiscales en échafaudant une charte des droits fondamentaux du contribuable (B).

A – L'égalité en matière fiscale, principal vecteur de la justice fiscale substantielle

La justice fiscale substantielle se confond souvent en droit avec le principe d'égalité. L'impôt juste est ainsi un impôt qui frappe de la même manière tous les contribuables. L'égalité fiscale est par nature complexe car elle est teintée des deux formes de justice arithmétique et géométrique qui sont combinées, en tendant ainsi à déboucher sur la justice harmonique de Jean Bodin. Au demeurant, comme l'a clairement affirmé Norberto Bobbio, l'égalité n'est pas un état mais un rapport qui suppose nécessairement une comparaison⁶¹. Dans ce contexte nécessairement relatif et contingent, la justice fiscale substantielle passe pour

l'essentiel par un principe d'égalité protéiforme (1) qui peut aboutir à limiter le poids de l'impôt (2).

1 – Les déclinaisons du principe d'égalité en matière fiscale

En matière d'égalité, l'injustice majeure consiste à traiter de manière différente des situations identiques. En matière fiscale, l'appréciation de la justice repose en particulier sur l'exigence de prise en compte des capacités contributives qui s'impose au législateur⁶². Le juge constitutionnel s'efforce d'éviter ces « égarements » du législateur fiscal. Principe constitutionnel « structurel », l'égalité en matière fiscale se décline en réalité de plusieurs façons. Le législateur fiscal doit s'abstenir de toute discrimination injustifiée lors de l'édiction des mesures fiscales (égalité formelle et liberté), mais il peut également chercher à atteindre l'égalité au moyen de la fiscalité en corrigeant les inégalités ou en redistribuant les richesses (égalité réelle et solidarité).

L'égalité en matière fiscale renvoie en réalité à plusieurs concepts essentiels tels que la capacité contributive, la généralité ou l'universalité de l'impôt, la répartition de l'impôt, l'égalité devant la loi, la progressivité de l'impôt, le caractère non confiscatoire de l'impôt, la solidarité nationale. L'égalité découle en outre de nombreux textes constitutionnels, principalement l'article 6 et l'article 13 de la Déclaration de 1789, qui posent respectivement l'égalité devant la loi et devant les charges publiques. La jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière fiscale s'organise essentiellement autour de ces deux déclinaisons du principe d'égalité.

⁵⁹ L. Philip, « Justice fiscale » in G. Orsonil (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de Finances publiques*, Economica, PUAM, 2017, p. 570.

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ N. Bobbio, *Eguaglianza e libertà*, Turin, Einaudi, 2009.

⁶² Par exemple, CC, déc. n° 2019-775 QPC du 12 avril 2019, *M. Joseph R.*, § 9 ; n° 2018-719 QPC du 13 juillet 2018, *Mme Estelle M.*, § 12 ; n° 2017-679 QPC du 15 décembre 2017, *M. Jean-Philippe C.*, § 8.

L'égalité devant la loi concerne le contenu de la loi. Elle est objective et, avant tout, la conséquence du principe de la légalité fiscale et de la généralité de la loi qui rejoint la généralité de l'impôt. La loi devant être la même pour tous, sont exclues les discriminations qui pourraient être établies dans son application par l'administration fiscale ou les autorités locales. L'égalité devant la loi en matière fiscale repose sur l'article 6 de la Déclaration de 1789 qui impose que la loi soit la même pour tous. Elle répond donc à une première forme élémentaire de justice fiscale substantielle car « pour que l'égalité soit réalisée non seulement en théorie mais encore dans les faits, il faut que la loi soit appliquée de la même manière pour tous les contribuables »⁶³. Par exemple, s'agissant des droits de mutation applicables aux successions dans les départements corses, le Conseil constitutionnel a considéré comme une rupture d'égalité devant la loi le fait de traiter différemment des contribuables placés dans une situation identique. Il en a déduit que cette rupture d'égalité devant la loi entraînait une rupture de l'égalité devant les charges publiques⁶⁴.

L'égalité devant l'impôt (articles 6 et 13 DDHC) semble constituer une variante de l'égalité devant la loi spécifique à la loi fiscale. Elle peut aussi être qualifiée d'égalité devant la loi fiscale mais se distingue de l'égalité devant les charges publiques, qui est plus subjective. Elle suppose que les contribuables placés dans une situation identique soient traités par la loi de manière identique. Comme l'égalité « générale », l'égalité devant la loi fiscale n'interdit pas les discriminations, pourvu qu'elles soient objectives ou qu'elles soient fondées sur un motif d'intérêt général. Dans l'un et l'autre cas, la discrimination doit être

en rapport avec le but poursuivi par la loi fiscale. Selon la formule classique, le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit. L'égalité devant l'impôt résulte ainsi de la combinaison des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789.

L'article 6 exige que le législateur détermine, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des redevables. L'article 13 exige, selon le Conseil constitutionnel, que le législateur fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Le contrôle de l'égalité devant l'impôt appelle en réalité un contrôle dans lequel le Conseil constitutionnel vérifie les objectifs poursuivis par le législateur sans pour autant rechercher si ces objectifs auraient pu être atteints par d'autres voies. Elle ne concerne en outre que les impositions de toutes natures et s'apprécie uniquement à l'intérieur d'un même impôt et non par rapport au système fiscal dans sa globalité⁶⁵.

L'égalité devant les charges publiques est une variante plus subjective de l'égalité en matière fiscale car elle prend en considération les facultés contributives des contribuables. L'égalité devant les charges publiques avait été à l'origine conçue comme le corollaire de l'égalité devant la loi⁶⁶. Le Conseil a ensuite examiné le respect de l'article 13 de la Déclaration au sujet de l'imposition sur les grandes fortunes,

⁶³ M. Lauré, *Traité de politique fiscale*, Paris, PUF, 1956, p. 360.

⁶⁴ CC, déc. n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 133 et n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 140.

⁶⁵ CC, déc. n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, cons. 28.

⁶⁶ CC, déc. n° 79-107 DC du 12 juillet 1979, *Loi relative à certains ouvrages reliant les voies nationales ou départementales*, cons. 4.

en précisant que celui-ci devait s'apprécier compte tenu des caractéristiques de chaque impôt⁶⁷. Le principe d'égalité devant les charges publiques en matière fiscale était né. Dans le domaine financier, elle concerne non seulement les impositions de toutes natures mais aussi les cotisations sociales. Elle constitue le dernier rempart de l'égalité car si le législateur peut discriminer certains contribuables en raison de différences objectives et rationnelles ou pour des considérations d'intérêt général, cette discrimination ne doit pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Le Conseil exige, pour la première fois en 1986, que la rupture de l'égalité devant les charges publiques soit « caractérisée » et se montre ainsi exigeant quant à l'appréciation de ce grief d'inconstitutionnalité. Le Conseil constitutionnel va ensuite progressivement construire le considérant de principe s'agissant de l'égalité devant les charges publiques. Il précise depuis 2009 qu'« il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »⁶⁸.

Le principe d'égalité emporte plusieurs conséquences importantes pour la justice fiscale substantielle. Il interdit, par exemple,

les discriminations à rebours qui concernent le cas particulier de la transposition en droit interne des directives européennes. Il est possible que ces directives ne visent que des relations transfrontalières au sein de l'Union européenne mais qu'elles n'envisagent pas les cas de droit purement interne ou externe au droit de l'Union. Dans ce cas, la législation risque, sans véritable motif d'intérêt général, d'être plus défavorable à l'égard des ressortissants du territoire national qu'à l'égard des ressortissants européens favorisés par la directive transposée et violer l'égalité devant la loi⁶⁹.

Le principe d'égalité devant les charges publiques connaît cependant des limitations. Le Conseil constitutionnel ne censure que les ruptures caractérisées de l'égalité. Certaines discriminations peuvent être justifiées par un motif d'intérêt général. Depuis peu, le juge constitutionnel opère une distinction entre la fiscalité de rendement et la fiscalité de comportement. La jurisprudence sur le principe d'égalité variera ainsi selon que le juge est appelé à apprécier un impôt ou une mesure fiscale de rendement budgétaire⁷⁰ ou une mesure comportementale. Dans le premier cas, le motif d'intérêt général ne pourra pas couvrir la rupture d'égalité du moins tant que le Conseil refusera d'assimiler l'intérêt financier à l'intérêt général⁷¹. En revanche, le Conseil n'exercera pratiquement aucun contrôle du rapport avec l'objectif poursuivi par la loi. Dans le second cas, le Conseil pourra examiner la discrimination en se fondant à la fois sur des motifs d'intérêt général et sur les objectifs poursuivis par la loi. Il en résulte en définitive

⁶⁷ CC, déc. n° 81-133 DC du 30 décembre 1981, *Loi de finances pour 1982*, cons. 6-7.

⁶⁸ CC, déc. n° 2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*, cons. 25.

⁶⁹ CC, déc. n° 2016-520 QPC du 3 février 2016, *Société Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash*, cons. 10 ; n° 2016-553 QPC du 8 juillet 2016, *Soc. Natixis SA*, § 7 ; n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016, *Société Layher SAS*, § 9 ; n° 2017-

660 QPC du 6 octobre 2017, *Société de participations financière*.

⁷⁰ CC, déc. n° 2014-708 DC du 29 décembre 2014, *Loi de finances pour 2015*, cons. 23 ; n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances pour 2017*, § 30.

⁷¹ Voir CC, déc. n° 2016-534 QPC du 14 avril 2016, *Mme Francine E.*, § 9 ; n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016, *Société Layher SAS*, § 8 ; n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, *Société de participations financière*, § 8.

une appréciation plus sévère, au regard du principe d'égalité, de la fiscalité de rendement en comparaison avec la fiscalité comportementale. Dans les cas les plus graves, le principe d'égalité peut aboutir à sanctionner des impositions excessives.

2 – La limitation juridictionnelle de l'impôt

Dans sa contribution à la justice fiscale substantielle, le juge constitutionnel peut limiter l'impôt qui présenterait un caractère excessif⁷² 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 »⁷³ 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 publique⁷⁴. La Cour constitutionnelle italienne a développé un principe de « raisonabilité » (*ragionevolezza*) qui lui permet de contrôler les discriminations fiscales⁷⁵. La décision du 29 décembre 2012⁷⁶ a apporté une innovation majeure au principe d'égalité devant les charges publiques puisque le Conseil constitutionnel confirme l'extension du contrôle de l'égalité devant les charges publiques à l'ensemble du système fiscal. Il

s'agit d'une évolution considérable qui vise en réalité les cas de l'impôt excessif ou confiscatoire. Les notions ne sont pas en elles-mêmes nouvelles puisque le Conseil avait déjà précisé que l'exigence de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives⁷⁷. Ainsi, le Conseil examine les effets combinés de plusieurs impôts pour apprécier globalement si l'égalité devant les charges publiques est méconnue. Le Conseil a déjà procédé ainsi en matière de cotisations sociales⁷⁸ et a accepté d'examiner les effets conjugués de la contribution exceptionnelle sur la fortune et de l'impôt de solidarité sur la fortune⁷⁹. Il s'oriente ainsi vers un contrôle de l'égalité non seulement au sein d'un impôt particulier mais aussi par rapport à la combinaison de plusieurs impôts. Ce contrôle « *urbi et orbi* »⁸⁰, qui rappelle le principe du « bouclier fiscal », dont le Conseil avait précisé que loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, il tendait à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques⁸¹, renforce le principe d'égalité devant les charges publiques non seulement dans le contrôle préventif de constitutionnalité mais aussi dans le cadre de la question prioritaire de constitutionnalité.

L'appréciation du caractère excessif ou confiscatoire s'apprécie uniquement au

⁷² CC, déc. n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *op. cit.*

⁷³ A. Mangiavillano, *Le contribuable et l'État*, Dalloz, Paris, 2013, p. 140.

⁷⁴ Cour constitutionnelle fédérale allemande, 22 juin 1995, BVerfGE, t. 93, p. 121 ; analyse et commentaire de M. Fromont, RDP, 1997, p. 371.

⁷⁵ L. Paladin, « 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 ; J. Laleure, « Le principe d'égalité dans le jugement incident de constitutionnalité en matière fiscale en France et en Italie », *RFFP*, n° 130, 2015, p. 251.

⁷⁶ CC, déc. n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *op. cit.*

⁷⁷ CC, déc. n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 65 ; n° 2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat*, cons. 24.

⁷⁸ CC, déc. n° 2012-659 DC du 13 décembre 2012, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2013*, cons. 14-15.

⁷⁹ CC, déc. n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (II)*, cons. 32.

⁸⁰ É. Oliva, « L'appréciation du caractère confiscatoire ou excessif de l'impôt par le Conseil constitutionnel », *RFDA*, 2013, n° 6, 1273.

⁸¹ CC, déc. n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, cons. 66 ; n° 2007-555 DC du 16 août 2007, cons. 24.

regard des impositions de toutes natures, ce qui semble logique et constitue tout de même une avancée considérable. La jurisprudence constitutionnelle relative à l'égalité devant les charges publiques, qui s'est développée depuis 2012, semble définir un seuil plafond d'imposition qui se situerait au-delà de 75 %, mais la principale innovation de la décision de 2012 est que ce seuil s'apprécie globalement et non à l'intérieur d'un impôt. La jurisprudence tient ainsi compte des effets du système moderne d'impôt multiple sur la justice fiscale alors surtout que plusieurs impôts peuvent frapper une même matière imposable. L'égalité devant les charges publiques limite ces effets inhérents à la multiplicité d'impôts en interdisant que la combinaison des différentes impositions aboutisse à un taux « réel » excessif. Toutefois, le Conseil a logiquement précisé qu'il n'y a pas lieu de prendre en compte, dans l'appréciation du caractère confiscatoire de l'imposition pesant sur les bénéfices d'une société, les diverses impositions auxquelles sont assujettis cette société et ses actionnaires à raison d'autres opérations⁸². L'impôt confiscatoire ou excessif s'apprécie au regard des seules et mêmes opérations.

L'impôt excessif est différent d'un impôt confiscatoire mais la question est directement posée par la décision du 29 décembre 2012 puisque le Conseil, après avoir censuré l'imposition sur les hauts revenus d'activité, précise qu'il ne lui est dès lors pas nécessaire de se prononcer sur le caractère confiscatoire de l'impôt. Ainsi, un impôt excessif pourrait être considéré comme confiscatoire, en effet, dans le cas de la taxation à 75 % des revenus supérieurs à un million d'euros, le Conseil a censuré la disposition en cause pour une rupture classique de l'égalité non sur le motif que l'impôt présentait un caractère excessif. La

décision du 29 décembre 2014 semble assimiler l'impôt excessif à l'impôt confiscatoire⁸³. Pourtant, le Conseil distingue les deux formes d'excès puisqu'il précise systématiquement que l'égalité devant les charges publiques « ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ». Il semble donc que ce considérant laisse entrevoir deux branches et non seulement l'impôt excessif. L'impôt confiscatoire serait davantage en relation avec le droit de propriété ou avec la non-discrimination dans le bénéfice du droit de propriété.

L'égalité est ainsi un vecteur essentiel de la justice fiscale substantielle alors surtout que la fiscalité est devenue un instrument de redistribution des richesses. L'égalité fiscale est tantôt commutative et tantôt distributive et cette ambivalence l'a rendue impalpable du fait de la vision binaire aristotélicienne de la justice. Il serait loisible de s'interroger sur la question de savoir si l'égalité dans le domaine fiscal n'approcherait pas la troisième justice harmonique imaginée par Jean Bodin et « composée de la justice distributive ou Géométrique, et commutative ou Arithmétique »⁸⁴. Toutefois, la dimension constitutionnelle de la justice fiscale ne se limite pas au seul respect du principe d'égalité notamment devant les charges publiques et à la limitation de l'impôt excessif. Elle comporte de nombreux droits fondamentaux qui pourront constituer un obstacle à la volonté du législateur dans la définition de sa propre conception de la justice fiscale tout en protégeant certaines catégories des excès de la justice fiscale. En effet, la lutte contre certaines inégalités passe nécessairement par l'institution d'autres inégalités. Autrement dit, l'égalité

⁸² CC, déc. n° 2017-755 DC du 29 novembre 2017, cons. 39.

⁸³ CC, n° 2014-708 DC du 29 décembre 2014, *Loi de finances pour 2015*, cons. 40

⁸⁴ J. Bodin, *Les six livres de la République*, Chap. VI, *op. cit.*

de fait appelle souvent une inégalité de droit. Au plan fiscal, une mesure juste pour certains pourrait par conséquent apparaître fortement injuste pour d'autres. Tel est en définitive le principal objet de la charte jurisprudentielle des droits fondamentaux du contribuable.

B – L'élaboration d'une charte des droits fondamentaux des contribuables

Le contrôle de constitutionnalité de la loi fiscale, qui s'est intensifié depuis l'apparition de la question prioritaire de constitutionnalité, mobilise en réalité plus de normes constitutionnelles qu'on ne l'aurait de prime abord pensé. Le juge constitutionnel français a échafaudé une véritable charte jurisprudentielle des droits fondamentaux des contribuables qui répond aux « *maximes de la justice de 1789* »⁸⁵ (1). Cette charte n'est cependant pas absolue. Elle est parfois limitée par le juge compte tenu des spécificités du droit fiscal et de sa dimension financière qui constituent autant d'obstacles à la justice fiscale substantielle (2).

1 – L'architecture de la charte des droits fondamentaux des contribuables

Face au « rouleau compresseur » de l'égalité, le juge constitutionnel préserve un certain nombre de droits fondamentaux et il a élaboré progressivement une charte des droits fondamentaux des contribuables qui dépasse les seuls droits strictement financiers ou fiscaux. Ces droits touchent le plus souvent à la liberté des individus et leur rapport avec la justice fiscale est plus délicat qu'en ce qui concerne l'égalité. En

effet, selon N. Bobbio, « la liberté est le bien individuel par excellence et la justice est le bien social par excellence »⁸⁶. L'évolution du droit constitutionnel fiscal montre qu'en réalité le phénomène fiscal est susceptible, par son réalisme, d'aborder de multiples situations mettant en cause différents destinataires de droits fondamentaux et de nombreux droits-libertés.

En ce qui concerne les destinataires, les droits fondamentaux fiscaux concernent les contribuables dans leur ensemble, qu'il s'agisse de citoyens, de nationaux ou de simples résidents. La résidence fiscale est ainsi dotée d'une fonction qui permet de définir également le champ d'application des droits fondamentaux dans le domaine fiscal. La résidence fiscale en France est définie par l'article 4 B du Code général des impôts dans lequel « figurent un critère personnel avec une alternative, un critère professionnel et un critère économique »⁸⁷. Le résident fiscal est la notion centrale qui ouvre, sauf l'hypothèse d'une convention internationale, à la protection de la charte des droits fondamentaux du contribuable. Il s'agit d'une autre forme de globalisation du droit qui tient à la mutation des États depuis le phénomène de mondialisation. Les résidents nationaux et étrangers ont droit au bénéfice de certains droits fondamentaux et en principe de tous les droits, sauf, malgré quelques exceptions, ceux liés à la participation à la vie politique de la Nation. Le champ d'application des constitutions est ainsi élargi à d'autres individus que les nationaux et, en principe, aux résidents définis précisément par le droit fiscal⁸⁸. La charte constitutionnelle des droits fondamentaux des contribuables est donc étroitement liée à la résidence

⁸⁵ Selon la formule de Proudhon précitée.

⁸⁶ N. Bobbio, *Eguaglianza e libertà*, Turin, Einaudi, 2009, p. 8: « La libertà è il bene individuale per eccellenza e la giustizia è il bene sociale per eccellenza ».

⁸⁷ J. Lamarque O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, Paris, Lexisnexis, 2016, 4^e éd., p. 772. Art. 4 B CGI : « Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A : a. Les

personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire [...] ; c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques ».

⁸⁸ S. Cassese, *Territori e potere. Un nuovo ruolo per gli Stati ?*, Bologna, il Mulino, 2016.

fiscale, en tout cas en dehors des cas où la situation fiscale est régie par les conventions fiscales internationales qui s'imposent tout de même en vertu de l'application de l'article 55 de la Constitution. Le juge constitutionnel est même appelé à garantir un certain équilibre lié à la justice fiscale substantielle entre les obligations des nationaux et celles des non-résidents exerçant leur activité professionnelle en France. C'est ainsi que l'exonération de contribution sociale généralisée de certains ressortissants de l'Union européenne en conséquence de la jurisprudence *De Ruyter*⁸⁹ a été pratiquement neutralisée. Le Conseil a considéré qu'«en autorisant le pouvoir réglementaire à prévoir des taux particuliers de cotisations sociales pour les assurés sociaux qui, n'étant pas des résidents fiscaux en France, ne sont pas assujettis à la contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité et de remplacement, le législateur a cherché à éviter que ceux-ci puissent bénéficier de la baisse attendue des taux de cotisations sociales sans subir, en contrepartie, la hausse de la contribution sociale généralisée »⁹⁰. Ce faisant, il a entendu que les assurés sociaux participent de manière équivalente au financement des régimes obligatoires d'assurance maladie. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général⁹¹. La justice fiscale substantielle renvoie ici à l'idée d'équilibre et le Conseil valide un rééquilibrage des obligations, sous réserve toutefois que le législateur ne commette pas une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques⁹².

La charte jurisprudentielle des droits fondamentaux des contribuables peut se décliner autour des trois situations propres aux contribuables⁹³. La charte constitutionnelle du contribuable s'organise autour de plusieurs droits fondamentaux contenus dans le bloc de constitutionnalité. La classification de ces droits nombreux et hétéroclites pose des difficultés⁹⁴. Il est possible de classer les droits fondamentaux constitutionnels du contribuable en prenant en considération trois situations affectant le contribuable. Il y a d'abord la situation du contribuable individu, qui se voit reconnaître un certain nombre de droits substantiels importants. Le contribuable est également destinataire de règles fiscales et, en tant que sujet de droit, est bénéficiaire de droits fondamentaux concernant le régime de production des normes fiscales. Enfin, le contribuable est un acteur du procès fiscal qui l'oppose à l'administration fiscale et il bénéficiera, dans cette dernière situation, de garanties processuelles.

Outre l'égalité, le contribuable individu peut bénéficier de certaines libertés fondamentales qui viendront limiter la puissance du législateur fiscal. Le principe de liberté trouve ainsi une place singulière au sein des principes constitutionnels du droit fiscal comme le montrent bien les décisions *Perquisitions fiscales* de 1983 et *Lutte contre la fraude fiscale* de 2013⁹⁵. Le principe de liberté a une place particulière dans le domaine fiscal, surtout en ce qui concerne les procédures fiscales. Par ailleurs, comme en ce qui concerne l'égalité, l'impôt peut aussi être considéré comme un moyen de réalisation de la

⁸⁹ CJUE, 26 février 2015, *De Ruyter*, aff. C-623/13.

⁹⁰ CC, déc. n° 2019-806 QPC du 4 octobre 2016, *M. Gilbert A*, § 9. Cas d'un ressortissant belge, résidant en Belgique et exerçant une activité professionnelle en France pour laquelle il était affilié au régime social des indépendants (RSI).

⁹¹ *Ibid.*

⁹² *Ibid.*, § 11.

⁹³ Voir É. Oliva, « Écran législatif et contentieux fiscal », in *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, Aix-en-Provence, PUAM, 2010, p. 397-402.

⁹⁴ Voir OCDE, *Droits et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*, Paris, 1990.

⁹⁵ CC, déc. n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, *Loi de finances pour 1984* ; n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, cons. 33 ; L. Favoreu, L. Philip et alii, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, op. cit., GD 60.

liberté, dans la mesure où il permet de financer des dépenses publiques et d'éviter de requérir des individus une prestation en nature par voie de contrainte. Ainsi, le contribuable sera protégé contre les détentions arbitraires par le principe de sûreté, les atteintes à la liberté d'aller et de venir, les violations du domicile et de la correspondance, les atteintes à la vie privée. La justice fiscale substantielle comporte aussi la préservation de la sphère individuelle des libertés qui, toutefois, est bien malmenée compte tenu de l'ingéniosité de certains fraudeurs qui conduit le législateur et les instances internationales à offrir aux administrations fiscales des pouvoirs étendus d'investigation. Le Conseil a également protégé, au titre de la liberté d'entreprendre, le secret des affaires qui risquait d'être dévoilé par le projet BEPS de l'OCDE imposant la publicité de certaines informations révélant la stratégie des entreprises concernées⁹⁶.

En tant que destinataires de normes juridiques, les contribuables ont droit à certains principes inhérents à la qualité du droit fiscal qui ont été précédemment développés autour de la réserve, de la qualité ou encore de la non-rétroactivité de la loi. Enfin le contribuable justiciable bénéficie des droits-garanties, qui « donnent à l'individu l'assurance qu'il pourra faire valoir les autres droits dans les meilleures conditions et que le droit sera appliqué de façon juste, régulière et non arbitraire »⁹⁷. 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 fiscale⁹⁸.

Le juge constitutionnel est appelé à veiller au respect par la loi fiscale de nombreux droits fondamentaux. En

rejoignant la conception aristotélicienne de la justice-conformité à une règle de droit supérieure, il est indéniable que l'impôt juste ne peut permettre la violation des droits des individus. La justice fiscale substantielle conduit ainsi le juge constitutionnel à rechercher un équilibre entre la justice sociale réalisée par l'impôt et la liberté de l'individu. Elle relève également d'une justice harmonique qui appelle une idée de conciliation ou qui a trait aux relations entre l'individu et le groupe. Toutefois, cette conciliation n'est pas toujours totalement équilibrée et peut se réaliser au bénéfice du groupe dans le cadre d'une obligation fiscale reposant sur un rapport de force légitimé par la nécessité publique.

2 – Les limites à la justice fiscale substantielle

Si la justice fiscale substantielle peut ainsi s'entendre, pour le juge constitutionnel, comme la recherche d'un harmonieux équilibre entre les intérêts de l'individu et ceux de la société, force est de constater qu'elle connaît un certain nombre de limites. D'abord, le juge constitutionnel est amené, dans la plupart des États, à restreindre son contrôle. « À chacun son glaive » ! Le juge ne peut pas priver le législateur de toute sa compétence dans la définition de ce qu'il estime fiscalement juste. Le Conseil constitutionnel, comme d'autres juges constitutionnels, limite son contrôle en laissant au législateur une marge d'appréciation. L'autolimitation du juge 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

⁹⁶ CC, déc. n° 2016-741 DC du 8 décembre 2016, *Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*, § 103.

⁹⁷ L. Favoreu et alii, *Droit des libertés fondamentales*, Paris, Dalloz, 2015, 7^e éd., § 359.

⁹⁸ V. Dussart, « Les garanties du contribuable dans la procédure contentieuse », in A. Boyer, S. Sschmitt (dir.), *La sécurité juridique et le contribuable*, PUAM, 2016, p. 161 et s.

révéler, comme l'écrit Richard A. Posner, un pragmatisme du juge politique qui s'attache aux conséquences politiques de ses décisions⁹⁹. 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. D'autre part, le juge de la loi fiscale est un juge de la conciliation entre le respect de l'État de droit et les prérogatives fiscales des États. Il paraît évident que le juge refuse de priver les États de leur pouvoir fiscal en excluant toute conception absolutiste de l'État 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.

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 »¹⁰⁰. Il a également 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 douanière¹⁰¹ qui 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'État de droit par le principe de nécessité de l'impôt et une certaine sévérité du juge face à des comportements frauduleux.

Outre la volonté de préserver la marge d'appréciation du législateur fiscal,

l'autolimitation 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 les privant de leur inconstitutionnalité, en indiquant une voie d'interprétation admissible. Cette technique permet au juge de préserver la loi fiscale et donc les choix du législateur, mais elle indique aussi une certaine limitation du contrôle de l'impôt. De même, le juge de la loi fiscale utilise très souvent la proportionnalité en ne sanctionnant que les irrégularités les plus graves.

Malgré ces limites, le contrôle de constitutionnalité de la loi fiscale a suscité des critiques¹⁰². La diversité des éléments mobilisés en faveur de la justice fiscale substantielle peut facilement prêter à la critique de l'activisme judiciaire. En effet, le contrôle de la justice fiscale doit se faire non seulement au regard d'éléments extrinsèques et notamment de l'égalité et de la solidarité, mais aussi au regard d'éléments intrinsèques, c'est-à-dire au regard de la situation du contribuable et des libertés fondamentales de l'individu. La justice fiscale substantielle mobilise ainsi des rapports et des situations et c'est ce qui fait sa complexité. Plus clairement, ce qui est juste pour l'ensemble n'est pas forcément juste pour une partie de cet ensemble et inversement ce qui est juste pour une partie de l'ensemble, ne l'est pas nécessairement pour l'ensemble. Cette dimension de la

⁹⁹ R. A. Posner, *How judges think*, Cambridge, Massachussets, London, England, Harvard university Press, 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 ».

¹⁰⁰ CC, déc. n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, cons. 27, L. Favoreu, L. Philip *et alii*, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, op. cit., GD 60.

¹⁰¹ CC, déc. n° 99-424 DC du 29 déc. 1999, cons. 52 ; n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, cons. 6.

¹⁰² M. Collet, *L'impôt confisqué*, Odile Jacob, Paris, Paris, 2014, p. 19.

justice fiscale substantielle impose finalement au juge constitutionnel de réaliser des choix conduisant tantôt à confirmer, plus souvent qu'on ne le pense, les options politiques du législateur, tantôt, mais plus rarement à les censurer.

Le débat sur la justice fiscale est le plus souvent structuré autour de l'égalité (égalité devant l'impôt/égalité par l'impôt/égalité devant l'impôt par l'égalité des sacrifices)¹⁰³ ou de l'égale répartition des impôts¹⁰⁴. Elle ne peut pas se résumer en une justice des fins et des moyens¹⁰⁵. Elle ne peut pas non plus être placée en dehors du droit parce qu'elle relèverait de la seule morale¹⁰⁶ ou, au contraire, être réduite au seul respect de la règle de droit¹⁰⁷. De toutes ces thèses, aucune n'a véritablement raison ni totalement tort. L'étude des dispositions mobilisées par le Conseil constitutionnel dans le contrôle des lois fiscales permet d'éclairer, semble-t-il, le débat. Le Conseil mobilise d'abord des règles de justice fiscale procédurale qui peuvent globalement conditionner la validité de la règle fiscale, c'est-à-dire son entrée dans l'ordre juridique. Ces règles sont relativement acceptées et objectives¹⁰⁸. Le Conseil statue également sur la justice fiscale substantielle, qui se veut harmonique en ce sens qu'elle combine des éléments de justice distributive et commutative, mais aussi en ce sens qu'elle nécessite une balance entre des intérêts collectifs et individuels, ou entre la répartition des avantages ou des sacrifices. Pour autant, les cours constitutionnelles, qui délibèrent en général collectivement, ce qui leur permet de discuter de la justice fiscale en considération de la conception de la justice propre à chaque juge

constitutionnel¹⁰⁹, ne se substituent pas purement et simplement au législateur. L'apport du Conseil constitutionnel consiste simplement à assigner des bornes au législateur fiscal dans l'établissement de l'impôt. Or, la justice n'est pas nécessairement poursuivie par le législateur tant il est vrai que « la qualité d'un impôt ne s'épuise pas dans sa justice »¹¹⁰. C'est alors au juge constitutionnel qu'il reviendra de garantir la justice fiscale.

Éric OLIVA

Professeur à Aix Marseille Université,
Centre des études fiscales
et financières (EA 891)
eric.oliva@univ-amu.fr

¹⁰³ A. Barilari, X. Cabannes, « Les finances publiques citoyennes », Entretien, *Rev. GFP*, 2019, n° 2, p. 5-13.

¹⁰⁴ F. Villeroy De Galhau, « Justice et fiscalité – Refonder un pacte de solidarité pour les réformes ? », *Débats*, n° 406, 2007/4, p. 463-474.

¹⁰⁵ D. Gutmann, « Du droit à la philosophie de l'impôt », *op. cit.*, p. 9 et s.

¹⁰⁶ F. Bonneville, « Réflexions sur la notion de justice fiscale », *Rev. GFP*, 2017 n° 3, p. 65.

¹⁰⁷ H.L.A. Hart, « Le concept de droit », Bruxelles, Publ. des Facultés universitaires Saint-Louis, 1994, p. 196.

¹⁰⁸ Un peu comme le code d'entrée permettant d'accéder à un immeuble, ou le code d'une carte bancaire.

¹⁰⁹ R. Dworkin, « Un pontificat laïc », in R. Badinter et S. Breyer (dir.), *Les entretiens de Provence*, Paris, Fayard, 2003, p. 83 et s. : « Il est bon que des juges qui s'opposent en viennent à s'entendre », p. 110.

¹¹⁰ A. Gutmann, *op. cit.*, p. 9.

LES PÉRIMÈTRES CONSTITUTIONNELS DE LA JUSTICE FISCALE EN ROUMANIE

Résumé : L'article entend définir le cadre constitutionnel donné à la justice fiscale en Roumanie en se concentrant sur les principes de la justice fiscale inscrits dans l'ordre constitutionnel, notamment le principe de nécessité, de légalité et de justice de l'imposition. Il en découle une analyse de la structure constitutionnelle de la justice fiscale, dont l'un des piliers est l'obligation citoyenne de contribuer aux dépenses publiques, ainsi que son imbrication avec les droits fondamentaux garantis constitutionnellement.

Abstract: The article aims to define the constitutional framework given to tax justice in Romania by focusing on the principles of tax justice enshrined in the constitutional order, in particular the principle of necessity, legality and justice of taxation. This results in an analysis of the constitutional structure of tax justice, one of the pillars of which is the citizen's obligation to contribute to public spending, as well as its interweaving with the fundamental rights guaranteed by the Constitution.

Mots-clés : Roumanie – justice fiscale – Constitution roumaine – principe de nécessité de l'impôt – principe de légalité de l'impôt – principe de justice de l'impôt

Keywords: Romania – tax justice – Romanian Constitution – principle of necessity of tax – principle of legality of tax – principle of justice of tax

L'obligation générale de contribuer aux dépenses publiques, par le paiement d'impôts et de taxes, est inscrite dans la Constitution roumaine à l'article 56, premier alinéa ¹. Cette obligation constitutionnelle est l'expression du principe de nécessité de l'impôt, né de

l'idée des illuministes que le citoyen, en tant qu'être rationnel, comprend et accepte la nécessité de prélèvements obligatoires constants de ses revenus, effectués par le pouvoir public, afin d'assurer les fonds à partir desquels les dépenses nécessaires au fonctionnement de l'État peuvent être engagées ². L'acceptation de cette nécessité de prélèvements obligatoires est inextricablement liée à l'établissement par la loi, par les représentants des citoyens, de ces prélèvements (principe de légalité de l'impôt). Les deux principes – la nécessité de prélever l'impôt pour le fonctionnement de l'État et son établissement exclusivement par la loi – sont complétés par le principe de la justice fiscale, assurant ainsi la légitimité des systèmes fiscaux nationaux, fondés sur des principes constitutionnels.

La structure qui énonce dans la Constitution roumaine les dispositions établissant le cadre de l'obligation générale de contribuer aux dépenses publiques est également tripartite. Les trois principes qui soutiennent cette obligation sont inscrits dans différents articles de la Constitution : le principe de nécessité de l'impôt est établi à l'article 56 (1), le principe de légalité des obligations fiscales est fixé par les deux alinéas de l'article 139³ et l'article 56 (2) prévoit le principe de la justice fiscale ⁴. Les dispositions de l'article 56 de la Constitution font partie de la légitimité formelle et politico-juridique du consentement à l'impôt ⁵, en prévoyant l'obligation des citoyens de contribuer aux dépenses publiques (alinéa 1), mais aussi le principe de justice fiscale (alinéa 2), considéré par la doctrine comme étant le principe d'égalité devant l'impôt ⁶ ou le

¹ « Les citoyens sont tenus de contribuer, par des impôts et des taxes, aux dépenses publiques ».

² M. Collet, *Droit fiscal*, Paris, PUF, 2017, 6^e éd., p. 2-4 ; M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2014, 12^e éd., p. 155-156.

³ Selon le premier alinéa de l'article 139 : « Les impôts, les taxes et tout autre revenu du budget de l'État et du budget de l'assurance sociale de l'État ne sont

déterminés que par la loi ». Selon le second alinéa du même article : « Les impôts et taxes locaux sont déterminés par les conseils locaux ou de comté, dans les limites et en vertu de la loi ».

⁴ « Le système juridique d'imposition doit assurer un règlement juste des charges fiscales ».

⁵ M. Bouvier, *op. cit.*, p. 156.

⁶ M. Bouvier, « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne », *RFFP*, n° 124, 2013, p. 15.

principe d'équité fiscale⁷, et mentionnant également, dans le même deuxième alinéa, le principe de légalité de l'imposition, en se référant au « système légal d'impositions ». Le principe de légalité visé à l'article 56 (2) est ensuite énoncé dans tous les détails par l'article 139 alinéas 1 et 2 de la Constitution.

En établissant l'obligation pour les citoyens⁸ de contribuer aux dépenses publiques, en payant des impôts et des taxes, le texte constitutionnel de l'article 56 (1) fixe deux conditions qui servent également comme limitations à l'établissement de cette obligation : i) une limite consistant en l'indication de moyens apparemment exclusifs, énumérés limitativement, par lesquels cette obligation peut être imposée aux citoyens : impôts et taxes ; ii) une limite concernant le but de l'établissement de l'obligation, à savoir la couverture des dépenses publiques. Bien qu'elle ne définisse pas l'expression « dépenses publiques » ni n'établisse aucun moyen de les déterminer, la limite ainsi fixée par l'article 56 (1) est complétée par l'article 138 de la Constitution, qui fait référence aux budgets constituant le budget public national⁹ et donc, indirectement, aux dépenses publiques qu'ils incluent nécessairement.

Outre ces deux conditions, auxquelles l'article 56 (1) se réfère explicitement, en exprimant le principe de nécessité de l'impôt, la détermination de l'obligation de contribuer aux dépenses publiques par des impôts et des taxes peut être faite, dans le sens qu'elle est fondée sur la Constitution, uniquement dans la mesure où les deux autres principes sur lesquels repose la légitimité du système fiscal sont respectés : les impôts et les taxes. Ceux-ci sont : i) fixés par la loi, conformément à l'article 139

alinéas 1 et 2 de la Constitution ; ii) sont fixés d'une manière juste, conformément à l'article 56 (2) de la Constitution. De ce point de vue, l'examen de la constitutionnalité d'une loi établissant une obligation fiscale impliquera une analyse du respect simultané des trois principes.

En tant qu'effet cumulatif de l'application des trois principes – nécessité de l'impôt, légalité, justice – l'obligation des citoyens de contribuer aux dépenses publiques est circonscrite à trois égards, qui sont à leur tour établis au niveau constitutionnel : i) l'obligation ne peut être établie que sous forme d'impôts et de taxes, par la loi ou en vertu de la loi au niveau local ; ii) les impôts et les taxes par lesquels l'obligation de contribuer aux dépenses publiques est établie sont justes ; iii) les dépenses publiques sont généralement approuvées dans des budgets publics inclus dans le budget public national.

Le périmètre décrit par ces circonstances induites par les textes constitutionnels applicables à la fiscalité nécessite un certain nombre de clarifications que cette étude vise à apporter. Ces clarifications, à mon avis, sont susceptibles de permettre, d'une part, l'établissement de la structure constitutionnelle de l'imposition (I) et, d'autre part, la détermination de la place de la justice fiscale dans cette structure constitutionnelle (II).

I – L'établissement de la structure constitutionnelle de la fiscalité

Si nous considérons comme une condition préalable à l'analyse de la structure constitutionnelle de la fiscalité la nature de l'obligation fiscale – en tant

⁷ M. Ene, « Principiile fiscalității. Principiul echității fiscale », *Tax Magazine*, 2015, n° 9, p. 484-488.

⁸ Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, les débiteurs de l'obligation générale inscrite à l'article 56 (1) ne sont pas seulement des personnes physiques, les « citoyens » dans l'expression du texte

constitutionnel, mais aussi des personnes morales (décision de la Cour constitutionnelle n° 463/2006).

⁹ Selon l'article 138 (1) de la Constitution : « Le budget public national comprend le budget de l'État, le budget de l'assurance sociale de l'État et les budgets locaux des municipalités, des villes et des comtés ».

qu'obligation de paiement imposée unilatéralement par le pouvoir public en l'absence d'une manifestation de la volonté directe¹⁰ du débiteur de l'obligation ou d'une forme de responsabilité (obligation de réparer un préjudice ou sanction pécuniaire) –, certains aspects doivent être clarifiés, en rapport avec la rédaction des dispositions constitutionnelles incidentes :

- la portée des trois principes constitutionnels légitimant la fiscalité – nécessité de l'impôt, légalité, justice – est-elle identique ?

- les notions d'impôts et de taxes (auxquelles l'article 56 alinéa 1^{er} fait référence pour la consécration du principe de nécessité de l'impôt), couvrent-elles pleinement les obligations fiscales ?

- les dépenses publiques justifiant l'établissement d'obligations fiscales ne peuvent-elles être effectuées que par des budgets publics ? En d'autres termes, les recettes correspondant aux obligations fiscales peuvent-elles être perçues uniquement dans les budgets publics afin de rester dans le champ d'application de la fiscalité et donc circonscrites à la triade des principes constitutionnels ?

A – La portée des principes constitutionnels de la fiscalité

Apparemment, il y a un écart, du moins dans la terminologie, entre la portée des trois principes constitutionnels qui constituent le fondement de la légitimité du système fiscal roumain. Ainsi, si le principe de nécessité de l'impôt est appliqué aux « impôts et taxes » (article 56 alinéa 1), le principe de légalité comprend « les impôts,

les taxes et toute autre recette du budget de l'État et du budget de la sécurité sociale de l'État » (article 139 alinéa 1) et le principe de la justice fiscale couvre « le système légal d'impositions » (article 56 alinéa 2). Dans un crescendo apparemment inspiré par les différentes formulations des champs d'application des trois principes, le principe de nécessité de l'impôt semble avoir la portée la plus étroite – réduite aux impôts et aux taxes –, suivie du principe de la justice fiscale, applicable au « système légal d'impositions », c'est-à-dire à toutes les obligations fiscales et, enfin, du principe de légalité, qui ne couvre apparemment pas seulement les impôts et les taxes, donc les obligations fiscales, mais aussi tous les revenus des budgets publics centraux, et aussi, indirectement, ceux des budgets locaux¹¹.

Un indicateur très intéressant de cette incongruité terminologique est le fait que parmi les trois principes invoqués dans le texte constitutionnel, le principe de la justice fiscale est celui qui est le plus souvent invoqué devant la Cour constitutionnelle. Sa portée apparemment plus large, mais aussi la non-détermination de son contenu, du moins par rapport aux cadres plus stricts de l'application des principes de nécessité de l'impôt et de légalité est l'une des explications à une telle préférence. La Cour constitutionnelle a appliqué l'évaluation requise par le principe de la justice fiscale à tous les types d'obligations fiscales, y compris les obligations fiscales accessoires, sauf pour certaines taxes parafiscales perçues directement par des personnes morales privées, sans formuler explicitement ce critère pour déterminer la portée du principe de la justice fiscale¹².

¹⁰ Compte tenu, bien entendu, de l'expression de volonté contenue dans le consentement à l'impôt accordé indirectement et garanti par les mécanismes constitutionnels d'adoption des règles par lesquelles des obligations fiscales sont imposées. En outre, c'est précisément le remplacement de l'expression expresse et directe de la volonté du débiteur par les mécanismes négociés de consentement à l'impôt qui justifie la

réglementation de la fiscalité au niveau constitutionnel.

¹¹ Le premier alinéa de l'article 139 établit le principe de légalité des obligations fiscales dues aux budgets centraux, obligations qui ne peuvent être fixées que par la loi, tandis que le second alinéa du même article 139 établit que les impôts et les taxes locales sont déterminés par les autorités délibérantes locales « dans les limites et dans les conditions de la loi ».

¹² Cour Const., déc. n° 892/2012 : « La Cour note que

Le principe de contribution est explicitement formulé par référence à la couverture des dépenses publiques comme objectif essentiel de l'établissement d'obligations de paiement et la Cour a jugé que le respect de cette destination implique la perception des recettes générées par les obligations fiscales dans les budgets publics¹³.

En ce qui concerne le principe de légalité, même en l'absence d'une référence explicite aux dépenses publiques, puisque sa formulation constitutionnelle fait référence aux recettes des budgets publics, on peut considérer qu'il consacre implicitement l'application du même élément relatif aux dépenses publiques aux fins de la perception de ces recettes, puisque les budgets publics sont explicitement organisés pour couvrir les dépenses publiques.

Enfin, nous trouvons la même composante des dépenses publiques, implicitement également, dans le lien entre le principe de la justice fiscale et le système d'impositions auquel il s'applique. Malgré l'imprécision des notions d'« imposition » et de « système légal d'impositions », il est certain qu'il fait aussi référence, dans le langage juridique et politique, aux obligations imposées unilatéralement afin de nourrir les budgets publics et donc d'assurer des sources de dépenses publiques.

Il apparaît donc évident que l'élément commun déterminant la portée de chacun des trois grands principes constitutionnels de taxation réside dans les obligations de paiement auxquelles il s'applique et qui sont destinées à couvrir les dépenses publiques. D'une manière assez hésitante,

les textes constitutionnels font néanmoins écho des affirmations du Professeur Gaston Jèze d'il y a presque quatre-vingt-dix ans : « il y a, entre l'impôt et les dépenses, une relation tellement étroite que l'on peut dire que la dépense d'intérêt général est le fondement et la mesure de l'impôt moderne »¹⁴. De ce point de vue commun, cet élément qui l'établit uniformise la portée des trois principes : s'il s'agit d'obligations imposées pour couvrir les dépenses publiques ; elles sont les mêmes obligations pour les trois principes.

Par rapport au critère téléologique de la destination des obligations de paiement, le principe de nécessité de l'impôt ne couvre pas seulement les impôts et les taxes explicitement visés à l'article 56 (1) mais aussi les contributions aux fonds spéciaux visés à l'article 139 (3) de la Constitution. Le système d'imposition auquel s'applique le principe de la justice fiscale devrait également être considéré comme incluant toutes les obligations de paiement imposées par la loi, sans que soit nécessaire le consentement explicite du débiteur, c'est-à-dire les impôts, les taxes et les contributions. De même, outre les impôts et les taxes, ces « recettes du budget de l'État et du budget de la sécurité sociale de l'État », auxquelles se rapportent le principe de légalité, ne peuvent inclure que les obligations de paiement, dont l'imposition par la loi exclut l'accord de volonté du débiteur et ne constituent pas des formes de responsabilité. La dimension juridique de l'obligation de payer exclut donc l'obligation conventionnelle. Par conséquent, malgré le caractère apparemment étendu de la référence, elle est en fait également réduite aux recettes

les dispositions de l'article 56 de la Constitution n'ont aucune incidence sur la présente affaire, puisque le timbre musical ne constitue pas une contribution financière pour les dépenses publiques, c'est-à-dire le budget public national, puisque ce timbre n'a pas le caractère juridique et économique de l'impôt, des taxes ou d'autres contributions qui, selon la loi, constituent une source de revenus pour ce budget. Le timbre musical, comme les autres taxes

parafiscales réglementées par la loi n° 35/2004, représente, conformément aux dispositions de l'article 139 (3) de la Constitution, des contributions à l'établissement de fonds qui peuvent être utilisés, en vertu de la loi, seulement selon leur destination ».

¹³ Cour Const., déc. n° 463/2006.

¹⁴ G. Jèze, *Cours de finances publiques*, Paris, Giard, 1931, p. 351.

fiscales des budgets publics, donc largement aux impôts, taxes et contributions.

Un tel effet intégratif de l'élément commun – les dépenses publiques comme but de l'imposition d'obligations de paiement – n'est pas déformant, car la nécessité d'effectuer des dépenses comme condition préalable à l'exercice des fonctions de l'État est l'élément incontestable justifiant la fiscalité. La reconnaissance d'un effet aussi important du but de la perception des recettes auquel s'appliquent les trois principes constitutionnels de la fiscalité n'est pas du tout une surestimation de son importance. L'établissement sur des coordonnées communes du champ d'application des trois principes constitutionnels de la fiscalité permet ainsi leur application simultanée et est en mesure d'assurer la légitimité du système fiscal qu'ils soutiennent.

B – Le domaine des obligations fiscales

Depuis que deux des principes – nécessité de l'impôt et légalité – établissent leur champ d'application, en indiquant explicitement les impôts et les taxes, la Cour constitutionnelle a dédié une partie importante de ses analyses à la qualification des obligations de paiement imposées par la loi comme impôts ou taxes. En ce qui concerne l'impôt, la Cour n'a pas retenu de critère de détermination, autre que le fait qu'il est établi sur la base du revenu, des valeurs ou des prestations. Pour les taxes, la Cour a déclaré qu'elles ne peuvent exister en l'absence d'un service rendu par une autorité publique¹⁵ et ne

peuvent être établies « sur le simple exercice d'un droit constitutionnel »¹⁶, en se référant aux taxes sur le passage de la frontière qui pouvaient affecter la libre circulation.

D'une manière assez surprenante, la principale conséquence de l'absence de prestations d'une autorité publique comme condition préalable à l'imposition d'une taxe que la Cour a retenue était la violation du principe de la justice fiscale¹⁷. En d'autres termes, selon le raisonnement de la Cour, l'absence du service (public) n'a pas pour effet d'invalider la qualification en tant que taxe et donc en tant qu'obligation fiscale, mais, tout en maintenant la qualification donnée par la loi, la taxe ainsi imposée n'est pas juste parce qu'elle n'est pas instituée pour un service d'une l'autorité publique. Le principe de la justice fiscale est donc utilisé par la Cour pour invalider comme inconstitutionnelle une obligation de paiement imposée unilatéralement par la loi, qui respecte les principes de nécessité de l'impôt et de légalité, ce qui prouve sa plus grande flexibilité par rapport aux deux derniers principes. Malgré son pragmatisme, cette solution contourne la question de l'applicabilité des trois principes, sans discuter de la qualification de l'obligation de payer comme impôt ou comme taxe¹⁸. Si la Cour a conclu que l'obligation de payer en question, établie par la loi, n'était pas une taxe parce qu'elle ne correspondait pas à un service public, elle aurait pu la qualifier d'impôt ou de contribution, ou faire observer qu'il ne s'agissait pas du tout d'une obligation fiscale. S'il était considéré comme impôt ou

¹⁵ Cour Const., déc. n° 141/1994, concernant les taxes de passage de frontière. En outre, en évaluant la constitutionnalité d'une taxe imposée aux établissements d'enseignement supérieur privés, destinée à soutenir les investissements dans des logements étudiants, se référant strictement à la désignation de « taxe » de l'obligation fiscale ainsi imposée, sans tenir compte de la mesure dans laquelle elle pourrait être qualifiée comme un impôt, la Cour a estimé qu'il n'y avait aucune disposition d'une autorité publique justifiant son imposition, ce

qui, selon le raisonnement de la Cour, signifie que la taxe était contraire au principe constitutionnel de la réglementation juste des charges fiscales (Cour const., déc. n° 176/2003).

¹⁶ Cour const., déc. n° 141/1994.

¹⁷ Cour const., déc. n° 176/2003.

¹⁸ L'absence de contrepartie (service public) pourrait empêcher de qualifier l'obligation de payer comme étant une taxe, selon le nom utilisé par le législateur, mais pas sa qualification comme impôt.

contribution, le principe de la justice fiscale aurait été pleinement applicable, son respect étant également évalué du point de vue de la proportionnalité entre le montant de l'obligation de payer et le service public pour laquelle l'obligation avait été établie. Toutefois, s'il ne s'agissait pas d'une obligation fiscale, qui a été imposée pour couvrir les dépenses publiques, ou d'une forme de responsabilité, alors le défaut de constitutionnalité n'aurait pas été causé par une violation du principe de la justice fiscale, mais par la violation du principe de nécessité de l'impôt, sous la forme de sa conséquence négative implicite : les obligations de paiement ne peuvent être imposées unilatéralement par la loi, sans qu'il s'agisse d'une forme de responsabilité, uniquement pour assurer les sources de dépenses publiques, à l'exclusion de toute autre fin.

L'application du principe de nécessité de l'impôt par l'établissement d'impôts et de taxes est sans aucun doute complétée par les dispositions de l'article 139 (3) de la Constitution, qui fait référence à une catégorie générale d'obligations de paiement – les contributions perçues dans des fonds spéciaux. La référence dans le texte constitutionnel du principe de contribution au but de la perception, à savoir la couverture des dépenses publiques, peut conduire à une affirmation implicite du principe de non-affectation des recettes budgétaires – qui ne visent qu'à couvrir les dépenses publiques d'une manière indéfinie, une source particulière de recettes n'étant pas allouée à une destination particulière de dépenses. Dans ce contexte, la réglementation d'une source de recettes budgétaires allouée à une ou plusieurs catégories de destinations spécifiques constitue une exception au principe implicite de non-affectation des recettes budgétaires.

La signification de ces fonds est l'extraction d'une catégorie de dépenses de l'ensemble des dépenses budgétaires

et donc la reconnaissance de son importance particulière, justifiant l'allocation prioritaire d'une ou de plusieurs catégories de recettes afin d'assurer des sources de financement permanentes et exclusives pour ces dépenses. Dans le même temps, toutefois, les fonds spéciaux auxquels les contributions sont allouées sont administrés dans le cadre des budgets publics et les contributions sont des obligations de paiement soumises au principe de nécessité de l'impôt, même s'ils portent un autre nom que celui d'impôts ou de taxes visés à l'article 56 (1) de la Constitution. Par conséquent, étant assujetties au principe de nécessité de l'impôt, les contributions à des fonds spéciaux seront également assujetties aux principes de légalité et de justice fiscale.

Du point de vue de la légitimité du système fiscal roumain, fondée sur les trois principes – nécessité de l'impôt, légalité et justice fiscale – la référence de l'article 56 (1) à seulement deux catégories d'obligations fiscales comme moyen de contribuer aux dépenses publiques – impôts et taxes – à l'exclusion d'autres catégories d'obligations fiscales, telles que les contributions ou les taxes parafiscales, semble injustifiée. Et ces obligations fiscales, apparemment exclues des catégories d'impôts et des taxes, devraient être l'expression du principe de nécessité de l'impôt, puisqu'elles ont en commun avec les impôts et les taxes à la fois le fait qu'il s'agit de prélèvements obligatoires, imposés unilatéralement par la loi, et qu'ils sont destinés à couvrir les dépenses publiques. Les différences entre ces catégories d'obligations fiscales, telles que soulignées par les définitions juridiques ou, pour les taxes parafiscales, par les considérations dans les décisions de la Cour constitutionnelle, telles que l'existence ou l'absence d'une considération sous la forme d'un service public, ou le fait qu'elles sont destinées à couvrir certaines catégories de dépenses, comme dans le cas des contributions ou des taxes

parafiscales, ne sont pas en mesure de déterminer un régime constitutionnel différent à la lumière du principe de nécessité de l'impôt.

Après tout, l'ensemble de ces catégories d'obligations est imposé unilatéralement par la loi parce qu'elles sont nécessaires pour couvrir les dépenses publiques, que ces dépenses soient générales ou déterminées, et doivent être déterminées conformément au principe de justice fiscale inscrit à l'article 56 (2). Ces éléments communs sont ceux qui déterminent l'inclusion de toutes ces obligations dans la catégorie des obligations fiscales. Dans ces circonstances, même si, dans le cadre d'analyses concrètes du caractère fiscal de l'obligation sont utilisées les définitions juridiques de chaque catégorie (impôts, taxes, contributions) ou les éléments indiqués par la jurisprudence de la Cour constitutionnelle pour les taxes parafiscales¹⁹, toute obligation qui répond aux éléments de la qualification comme obligation fiscale – prélèvements obligatoires, imposés unilatéralement par la loi, destinés à couvrir les dépenses publiques, ainsi perçus dans les budgets publics ou perçus au nom de l'État dans les budgets approuvés et exécutés conformément aux règles applicable aux budgets publics – sera soumise au principe de nécessité de l'impôt et donc aux exigences de l'article 56 (1). Elles sont donc complétées par l'article 56 (2) – le principe de la justice fiscale – et par l'article 139 (1) et (2) – le principe de la légalité de l'imposition.

La référence apparemment limitée aux impôts et aux taxes visés à l'article 56 (1) est interprétée dans le sens large et classique de l'ensemble des obligations fiscales comme une expression du droit de l'État de créer des impôts. De ce point de vue, toute obligation fiscale qui n'implique pas une considération immédiate sous la forme

d'un service public sera essentiellement un impôt et l'obligation qui conditionne l'accès au service public relèvera de la catégorie générale des taxes. Une telle interprétation, qui dépasse les définitions juridiques des différentes catégories d'obligations fiscales, mais ne les contredit pas, garantit la portée du principe de nécessité de l'impôt, et donc de l'article 56 (1), identique à celle du principe de la justice fiscale dans l'article 56 (2) et le principe de légalité de la fiscalité dans l'article 139 (1) et (2) de la Constitution. Il en résulte une application uniforme de la légitimité du système fiscal, à travers les trois piliers constitutionnels représentés par les principes de nécessité de l'impôt, de la justice fiscale et de légalité de l'imposition.

C – Les dépenses publiques et les budgets à partir desquels elles peuvent être réalisées

Sur la base de l'élément commun déterminant la portée des principes de nécessité de l'impôt, de la justice fiscale et de légalité, à savoir les dépenses publiques comme destination des fonds collectés, il faut déterminer un critère sans équivoque pour identifier ces derniers. Il ne fait aucun doute que les dépenses publiques sont des dépenses provenant des budgets publics, mais les textes constitutionnels ne fournissent pas une réponse sans équivoque à la question de savoir si les dépenses publiques sont exclusivement faites à partir des budgets publics ou comprennent également les dépenses faites à partir de budgets d'entités privées, qui n'appartiennent pas au système budgétaire public. La question prouve-t-elle son impact sur l'application des principes constitutionnels qui font l'objet de cette analyse, une fois reformulés d'un point de vue différent : pour que les trois principes – nécessité de l'impôt, légalité, justice – s'appliquent à eux, les obligations

¹⁹ Les décisions de la Cour constitutionnelle sur les taxes parafiscales sont présentées *infra*.

de paiement doivent-elles être prévues ou perçues dans un budget public ? Ces obligations conservent-elles leur nature fiscale et sont-elles assujetties aux trois principes même dans les cas où elles sont perçues par des entités dont les budgets n'appartiennent pas au système public ?

Seul le principe de légalité, dans son expression à l'article 139 (1) et (2), limite explicitement son application aux obligations de paiement reçues dans les budgets publics. Toutefois, même dans le cas de la liste des « impôts, taxes et autres recettes du budget de l'État et du budget de la sécurité sociale de l'État », on peut considérer que les impôts et les taxes, une fois qualifiés en tant que tels dans les cadres prévus à l'article 56 (1), c'est-à-dire le but de leur collecte (couverture des dépenses publiques), peuvent être perçus dans d'autres budgets que les budgets publics. Toutefois, le principe de nécessité de l'impôt, qui ne concerne que les dépenses publiques, et le principe de la justice fiscale, qui fait référence au système légal d'impositions, permettent au moins théoriquement une discussion sur l'établissement d'impôts ou de taxes qui peuvent être perçus dans des budgets qui n'appartiennent pas au système budgétaire public mais qui seraient utilisés, à partir de ces budgets privés, pour effectuer des dépenses publiques. En d'autres termes, les obligations fiscales peuvent-elles être perçues dans des budgets qui n'appartiennent pas au système public lorsque les recettes ainsi obtenues sont utilisées pour effectuer des dépenses publiques, acquérant ainsi le statut et le régime juridique des fonds publics ?

À mon avis, aucun texte constitutionnel ou même infraconstitutionnel n'empêche une réponse affirmative. La loi qui impose unilatéralement cette obligation de paiement peut établir la collecte et

l'administration des fonds ainsi obtenus dans un budget extérieur au système public, c'est-à-dire un budget privé, dans la mesure où les leviers sont assurés afin que l'administration publique puisse contrôler l'utilisation de ces fonds pour l'exécution des dépenses relatives à des activités d'intérêt public confiées à cette entité. L'objectif de collecte des fonds destinés aux dépenses publiques serait atteint, dans la mesure où il s'agirait de dépenses qui seraient autrement effectuées à partir de montants transférés des budgets publics. La condition essentielle d'une telle qualification en tant que dépenses publiques des budgets non publics est toutefois de les soumettre intégralement aux dispositions applicables aux dépenses publiques.

La Cour constitutionnelle a analysé de manière indirecte une telle situation dans le cadre d'une objection, fondée comme d'habitude sur le principe de la justice fiscale, concernant les dispositions juridiques par lesquelles des taxes pour les services de radiodiffusion publique ont été imposées. Se référant exclusivement au principe de la justice fiscale (article 56 alinéa 2), sans tenir compte de la mesure dans laquelle les deux taxes étaient conformes au principe de nécessité de l'impôt (article 56 alinéa 1), qu'elles soient destinées ou non à couvrir les dépenses publiques, la Cour a estimé que l'article 56 n'est pas violé (sans le préciser dans un paragraphe particulier), car les deux taxes, imposées par la loi, ont fourni des recettes propres permettant l'organisation autonome des services publics de télévision et de radiodiffusion²⁰.

Toutefois, la Cour n'a pas examiné dans quelle mesure les budgets des deux entreprises gérant les services publics en question étaient inclus dans les budgets publics²¹, de sorte qu'il était possible d'allouer les recettes des taxes en question

²⁰ Cour const., déc. n° 159/2004 et n° 297/2004.

²¹ Conformément au Règlement (UE) Conseil

n° 549/2013 sur le système européen des comptes nationaux et régionaux.

pour effectuer les dépenses publiques, mais elle semble – sans l'avoir exprimé en tant que tel²² – considérer que les montants ainsi perçus sont destinés aux dépenses publiques pour des services publics. Malgré l'absence d'une analyse concluante par la Cour de l'inclusion des budgets des deux sociétés publiques dans le système budgétaire public, les deux décisions sont importantes parce qu'elles attestent, implicitement mais sans équivoque, de la prééminence du critère de caractère public des dépenses par rapport au caractère public du budget dans lequel les obligations fiscales sont perçues. En affirmant que le principe de la justice fiscale s'applique aux taxes fixées en faveur des sociétés publiques de télévision et de radiodiffusion en raison de l'utilisation de ces fonds pour assurer des services publics, la Cour atteste implicitement qu'ils sont assujettis à la fois au principe de nécessité de l'impôt et au principe de légalité.

Mais ce raisonnement n'est pas constant dans la jurisprudence de la Cour. En analysant la conformité avec le principe de la justice fiscale d'une contribution établie par la loi, à percevoir par l'Autorité nationale de régulation des communications pour compenser le coût net de la prestation du service universel²³, la Cour constitutionnelle a appliqué à cette contribution les définitions de l'impôt et de la taxe comprises dans la loi n° 500/2002 des finances publiques, établissant qu'il n'appartient à aucune des deux catégories d'obligations fiscales. En outre, étant donné que les montants ainsi perçus par l'Autorité devaient être utilisés par

l'Autorité pour verser une compensation de service public aux opérateurs assurant le service universel, la Cour a retenu que cette contribution n'était pas versée au budget public national. Selon ce raisonnement, puisqu'il ne s'agit pas d'un impôt ou d'une taxe, et en même temps, il ne s'agit pas d'un revenu dû au budget public national, la Cour a estimé que l'article 56 ne s'applique pas à ces contributions²⁴. Implicitement, de l'avis de la Cour, ces obligations de paiement (la contribution à l'indemnisation des obligations de service public) ne sont pas de nature fiscale.

D'autre part, en ce qui concerne les contributions sociales de santé perçues en vertu de la loi dans le Fonds national unique d'assurance maladie (budget annexé au budget de l'État), la Cour a estimé que ces contributions sont incluses dans le champ d'application des principes de nécessité de l'impôt et de la justice fiscale, déclarant que « dans le cas du système de santé publique, ces dépenses publiques sont destinées à remplir l'obligation constitutionnelle de l'État d'assurer la protection de la santé et de la protection sociale des citoyens »²⁵. En outre, la Cour établit un lien direct entre le droit de bénéficier de l'assurance maladie et la contribution à ce système public (« le droit à l'assurance maladie est étroitement lié à l'obligation de cotiser au fonds pour cette assurance, à l'exception seulement des personnes qui sont objectivement incapables de remplir cette obligation »)²⁶, mais ne constate pas que les contributions qu'il analyse ne sont ni des impôts ni des

²² Les décisions de la Cour utilisent des termes spécifiques du droit des finances publiques, tels que « revenus propres », « autonomie financière », en appliquant implicitement aux fonds collectés de ces taxes le régime juridique des fonds publics. Le principal critère utilisé pour une telle translation du régime des fonds publics en l'absence d'une analyse du caractère du budget public des budgets des deux sociétés ayant l'État comme actionnaire unique – est la qualification des activités menées par les deux sociétés en tant que services publics. Même une telle qualification est sans justification, mais il convient de noter que les deux décisions de la Cour

sont antérieures à l'adhésion de la Roumanie à l'Union européenne (2007).

²³ Ayant une obligation de service public, ces opérateurs assurent l'accès universel à ce service dans les mêmes conditions de prix et de qualité ; lorsque cet accès universel n'est pas assuré par le marché libre, la prise en charge de l'obligation de le garantir peut entraîner des pertes pour l'opérateur, qui sont compensées par l'autorité publique.

²⁴ Cour const., déc. n° 463/2006.

²⁵ Cour const., déc. n° 335/2011.

²⁶ Cour const., déc. n° 124/2012 et n° 554/2014.

taxes, telles que définies par la loi²⁷, mais sont perçues conformément à l'article 139 (3) de la Constitution, étant des contributions à des fonds spéciaux, qui ne peuvent pas avoir une autre destination.

L'incongruité du raisonnement de la Cour est confirmée par son analyse d'une autre catégorie d'obligations fiscales. En analysant la constitutionnalité de l'établissement d'un timbre musical (réglementé avec d'autres obligations similaires, à savoir les timbres littéraires, cinématographiques, théâtraux, folkloriques, beaux-arts, architecture et divertissement) dans la perspective de l'application des principes de nécessité de l'impôt et de la justice fiscale, la Cour les a qualifiés de taxes parafiscales²⁸, montrant les différences qui les séparent des impôts et autres taxes²⁹. En établissant que le timbre musical est une taxe parafiscale et qu'il ne s'agit donc pas d'un impôt ou d'une taxe, la Cour fait également référence au budget dans lequel ces recettes entrent, à savoir que l'une de leurs caractéristiques est qu'elles sont réglementées en tant que «recettes extrabudgétaires des personnes morales régies par le droit public ou privé». Sur la base de cette destination, mais sans faire de distinction entre la perception de ces recettes dans les budgets publics ou privés, bien que le timbre musical ait été destiné

aux associations des créateurs, c'est-à-dire un budget non inclus dans le budget public national, la Cour note que l'article 56 ne s'applique pas, considérant que ces obligations sont imposées conformément à l'article 139 (3) de la Constitution. La distinction faite par cette décision de la Cour entre les obligations fiscales imposées par l'article 56 (1) et celles requises sous forme de contributions à des fonds spéciaux conformément à l'article 139 (1) reste injustifiée, notamment dans la mesure où elle supprime l'application du principe de la justice fiscale en ce qui concerne ces dernières contributions.

La même qualification de taxe parafiscale est appliquée par la Cour constitutionnelle à la taxe de récupération (*claw-back*), perçue comme contribution au financement des dépenses de santé et imposée aux fabricants de médicaments, mais cette fois la taxe a été perçue dans les budgets publics. Toutefois, la Cour exclut à plusieurs reprises l'application de l'article 56 de la Constitution, en même temps conservant l'application de l'article 139 (1) de la Constitution – donc seulement l'application du principe de légalité³⁰. Encore une fois difficile à justifier, la Cour accepte l'application isolée du principe de légalité, sans qu'il s'accompagne simultanément des principes de nécessité de l'impôt et de la justice fiscale.

²⁷ Les lois sur les finances publiques définissent les contributions séparément, de manière générale, comme des prélèvements obligatoires d'une « partie des revenus des personnes physiques et morales, avec ou sans possibilité d'obtenir une considération » (article 2 [1] point 19 de la loi n° 500/2002 relatif aux finances publiques, respectivement l'article 2 [1] point 21 de la loi n° 273/2006 relatif aux finances publiques locales). Bien qu'il ne définisse pas les impôts et les taxes, le Code fiscal définit de manière beaucoup plus précise que celle des lois de finances publiques les cotisations sociales obligatoires, catégorie à laquelle appartiennent sans équivoque les cotisations santé, comme « des prélèvements obligatoires prévus par la loi, qui visent à protéger les personnes physiques obligées d'assurer contre certains risques sociaux, en échange desquels ces personnes bénéficient des droits couverts par ces prélèvements » (article 7 point 10). La même définition est répétée par l'article 1 point 5 du Code de procédure fiscale.

²⁸ De l'avis de la Cour, « une catégorie distincte, spéciale, de recettes qui sont légalement dirigées au bénéfice des institutions et/ou des organismes auxquels l'État juge approprié de veiller et à ce que des recettes complémentaires soient ainsi assurées » (Cour const., déc. n° 892/2012).

²⁹ « La différence réside dans le fait que, si les impôts sont perçus dans le double but d'imposer un certain comportement dans l'environnement social-économique et afin de pouvoir couvrir les besoins généraux et communs de la société, les taxes parafiscales ne sont perçues qu'auprès de personnes physiques et/ou morales qui sont expressément visées par les actes normatifs qui les ont instituées, uniquement dans le but d'assurer des recettes complémentaires aux bénéficiaires légaux de ces fonds » (Cour const., déc. n° 892/2012).

³⁰ Cour const., déc. n° 263/2013, n° 344/2013, n° 268/2014 et n° 668/2014.

Dans le contexte de la jurisprudence oscillante de la Cour, qui n'a pas la constance de l'argumentation, ce dernier aspect de l'application combinée des trois principes constitutionnels de fiscalité – le budget dans lequel les recettes générées par les obligations de paiement sont perçues – reste un test essentiel. Toutefois, nous estimons que les recettes perçues en vertu de la loi par des personnes morales de droit privé sont soit (i) des tarifs pour l'activité effectuée, c'est-à-dire des obligations non fiscales de nature contractuelle, soit ii) des impôts ou des taxes perçus pour le compte de l'État, conformément à une délégation expresse à cet effet établie par la loi, leur collecte étant suivie par le transfert des recettes dans un budget public ou par leur utilisation pour les dépenses engagées pour le compte de l'État, inscrites dans un budget approuvé et exécuté conformément aux règles applicables aux budgets publics.

Ces pouvoirs de percevoir dans des budgets privés les obligations de paiement imposées par la loi sont assez rares dans le système fiscal roumain, étant généralement liés à l'administration de services publics ou de biens relevant du domaine public. Toutefois, l'application des trois principes, en particulier du principe de la justice fiscale, à ces obligations est conforme à l'esprit qui justifie leur réglementation constitutionnelle.

II – La place de la justice fiscale dans la structure constitutionnelle de la fiscalité

Les repères de l'application du principe constitutionnel de justice fiscale ont été établis par la Cour constitutionnelle par le biais d'une jurisprudence relativement riche, ayant comme point de départ son usage fréquent pour contester la constitutionnalité des mesures fiscales les plus diverses.

A – La justesse fiscale comme mosaïque de principes

Pour évaluer la justesse d'une obligation fiscale, la Cour n'a pas développé de critères spécifiques, mais a souvent appliqué les critères utilisés dans l'analyse de l'application du principe d'égalité (article 16 de la Constitution). En outre, en règle générale, l'analyse de la conformité d'un texte législatif avec l'article 56 (2) a été effectuée par la Cour constitutionnelle en jonction avec l'analyse du respect de l'article 16 (1) de la Constitution³¹.

Sur cette ligne d'évaluation conjointe de la justice fiscale et de l'égalité, la Cour a appliqué en particulier l'idée d'égalité matérielle dans l'analyse de la justesse de l'obligation fiscale, validant la constitutionnalité des différents moyens de déterminer une obligation de paiement dans la mesure où elles sont destinées à conduire à des résultats qui représentent une répartition équitable de ces obligations³². Dans le même ordre d'idées, la Cour a estimé que l'indexation du revenu imposable, par corrélation avec un taux de change ou l'indice d'inflation, ne porte pas atteinte à la justesse de l'imposition, mais cherche à maintenir le sens initial des dispositions juridiques par lesquelles l'obligation fiscale a été imposée, maintenant ainsi l'égalité matérielle³³.

Outre les critères spécifiques pour l'analyse de l'égalité, la Cour a conclu dans ses décisions que la justice fiscale est constituée de multiples considérations d'équité, en tenant compte de la situation du contribuable, du principe de non-discrimination, d'exclure des situations susceptibles de privilégier ou d'affecter une catégorie de contribuables, mais aussi de proportionnalité, en évitant tout déséquilibre entre la charge fiscale imposée et l'intérêt général poursuivi. Les trois considérations qui sous-tendent

³¹ Conformément à l'article 16 (1) de la Constitution, « Les citoyens sont égaux devant la loi et les pouvoirs publics, sans privilèges et sans discrimination ».

³² Cour const., n° 45/2015, par. 18.

³³ Cour const., déc. n° 53/1994.

l'évaluation de la justesse de la charge fiscale sont mentionnées de manière récurrente dans les décisions de la Cour constitutionnelle, malheureusement sans l'élaboration des coordonnées de leur application³⁴.

Toutefois, ces trois considérations ont été étendues dans certaines décisions et le caractère raisonnable³⁵ de l'obligation fiscale a été aussi examiné. La Cour énumère le caractère raisonnable de l'obligation fiscale séparément de la proportionnalité³⁶. Dans une telle analyse, la Haute juridiction a également jugé inconstitutionnelle l'inclusion d'un impôt dans la base imposable d'une autre obligation fiscale, déclarant qu'un « impôt sur impôt contrevient au principe de la justice fiscale »³⁷.

En évaluant les considérations d'équité qui font partie de la justice fiscale, la Cour a tenu compte à la fois des aspects de la capacité contributive des contribuables³⁸ et des aspects plus généraux, pas toujours suffisamment détaillés dans ses décisions. Par exemple, une extension surprenante de l'idée d'équité fiscale a été réalisée par la Cour dans une série de décisions dans lesquelles elle a estimé que l'imposition d'une obligation fiscale au pollueur est une mesure équitable (en l'absence de consécration constitutionnelle du principe du pollueur-payeur), conformément au

principe de la justice fiscale de ce point de vue³⁹. L'idée d'équité identifiée dans la structure de la justice fiscale n'a donc pas été clairement définie par la jurisprudence de la Cour et demeure un argument relativement flexible dans son raisonnement.

En analysant le caractère non discriminatoire de l'obligation fiscale, considérée comme un élément distinct de la justice fiscale, la Cour a statué que, dans la mesure où le critère d'assiette est objectif, l'obligation ainsi imposée ne contrevient pas au principe de la justice fiscale⁴⁰. Les juges ont également retenu que « la détermination des taux d'imposition est l'attribut du législateur qui, conformément à l'article 56 de la Constitution sur la réglementation juste des charges fiscales, peut les augmenter ou les diminuer selon la politique fiscale promue et les intérêts généraux de la société à tout moment »⁴¹. En outre, sur le même plan d'argumentation liant le principe de la justice fiscale au principe de légalité, la Cour a déclaré qu'il est de la compétence exclusive du législateur non seulement d'établir les taux d'imposition, mais aussi d'accorder des exonérations d'obligations fiscales sur la base d'éléments spécifiques et de la situation économique générale, sans qu'une telle mesure ne soit considérée comme discriminatoire⁴².

³⁴ « La fiscalité doit être non seulement légale, mais aussi proportionnelle, raisonnable, juste et ne doit pas différencier les impôts sur le critère de groupes ou de catégories de citoyens » (Cour const., déc. n° 6/1993, n° 3/1994, n° 19/1995, n° 176/2003, n° 1394/2010, n° 223/2012 et n° 45/2015).

³⁵ La Cour constitutionnelle a retenu qu'une taxe de timbre prélevé sur la réalisation par les tribunaux de copies de décisions de justice était inconstitutionnelle, en raison de la disproportion évidente entre le montant de la taxe et le service public effectivement rendu : « La Cour constate que, compte tenu du montant élevé de la taxe, il ne constitue pas une considération par rapport au service public à fournir, mais acquiert le caractère d'une peine qui n'a rien à voir avec le service allégué fourni par l'État » (Cour const., déc. n° 1202/2010).

³⁶ Voir les décisions énumérées à la note 33.

³⁷ Cour const., déc. n° 39/2013.

³⁸ La Cour a déclaré que « le principe du règlement juste des charges fiscales exige que le paiement des contributions soit effectué de la même manière par tous les contribuables, en excluant tout privilège ou discrimination, de sorte que la contribution soit la même à revenu égal. Ce principe exige toutefois que l'établissement des charges fiscales tienne compte de la capacité contributive des contribuables, c'est-à-dire dans l'établissement des obligations fiscales, qu'il soit tenu compte de la nécessité de protéger les couches sociales les plus défavorisées, au regard des éléments qui caractérisent la situation individuelle et les charges sociales des contribuables concernés » (Cour const., déc. n° 258/2010 et n° 223/2012).

³⁹ Cour const., déc. n° 802/2009 et n° 668/2011.

⁴⁰ Cour const., déc. n° 645/2014.

⁴¹ Cour const., déc. n° 695/2012.

⁴² Cour const., déc. n° 607/2012 et n° 686/2016, par.

34, s'agissant d'une « pratique législative courante qui correspond soit à la nécessité de protéger les sujets de droit, soit à des raisons économiques » (Cour

Afin d'établir la constitutionnalité de l'imposition d'un impôt progressif sur les immeubles, en augmentant progressivement les taux d'imposition en fonction du nombre de biens immobiliers détenus par le contribuable, la Cour a tenu compte du caractère non discriminatoire de cette mesure, tout en soulignant que ce type d'impôt peut générer plus de recettes dans les budgets publics⁴³, ce qui signifie établir un lien entre le principe de la justice fiscale et le principe de nécessité de l'impôt. En outre, la Cour a estimé que les contributions à la santé, établies à un taux unique et conduisant ainsi au paiement de montants différents par les contribuables pour l'accès au même système de santé publique, ne constituent pas une violation du principe de la justice fiscale⁴⁴, maintenant ainsi une attitude neutre dans l'éternel différend sur le taux unique et le différend fiscal progressif.

Du point de vue de la garantie que la mesure d'imposition est proportionnée, la Cour constitutionnelle a constamment cité, dans la jurisprudence de la CEDH, les considérations relatives au pouvoir discrétionnaire dont dispose un État dans l'établissement et l'application des politiques fiscales⁴⁵.

B – La relation entre la justice fiscale et les autres droits fondamentaux

Dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, un élément important du principe de la justesse des obligations fiscales est l'analyse de la mesure dans laquelle un droit fondamental peut être affecté par l'imposition d'une obligation fiscale. D'un point de vue constitutionnel, si un tel effet restrictif existe, il faut déterminer dans quelle mesure il porte sur la substance de ce droit ou n'est qu'une restriction de son exercice. L'importance de cette distinction est évidente à la lumière de l'article 53 de la Constitution⁴⁶ : dans la mesure où elle porte atteinte à l'existence du droit ou de la liberté, l'imposition de l'obligation fiscale est manifestement inconstitutionnelle. Toutefois, si seulement l'exercice du droit ou de la liberté est restreint par l'obligation fiscale, une telle restriction ne sera possible qu'à la condition de déterminer : i) la situation exceptionnelle qui l'exige, dans le cadre de la limitation prévue à l'article 53 (1), ii) la nécessité d'une telle mesure dans une société démocratique (article 53 [2] la première phrase) et iii) sa proportionnalité et son caractère non discriminatoire (article 53 [2] la deuxième phrase). Ainsi, l'effort d'application du principe de la justice fiscale et des dispositions permettant

const., déc. n° 159/1998). La Cour a statué dans le même sens dans d'autres décisions (n° 148/1996, n° 326/2001).

⁴³ « La formule "règlement juste des charges fiscales" exige, d'une part, de tenir compte de la situation matérielle des contribuables et, d'autre part, de la possibilité accrue pour ceux qui possèdent plus d'un bien de contribuer, par l'impôt, aux dépenses publiques » (Cour const., déc. n° 477/2004).

⁴⁴ Cour const., déc. n° 934/2006 et n° 705/2007.

⁴⁵ Cour EDH, *Stere et autres c. Roumanie*, 23 février 2006, no 25632/02, § 50 ; Cour EDH, *Dumitru Daniel Dumitru et autres c. Roumanie*, 4 septembre 2012, no 57265/08, § 41 et 49. La Cour a retenu que l'État dispose d'une « large marge de manœuvre, à condition qu'il y ait un "juste équilibre" entre les exigences de l'intérêt général et les impératifs de défense des droits fondamentaux de l'homme », ce qui implique que « le législateur doit avoir, lors de la mise en œuvre de ses politiques, en particulier sociales et économiques, une marge de discrétion

afin de se prononcer à la fois sur l'existence d'une question d'intérêt public nécessitant un acte normatif, ainsi que d'un choix des procédures d'application, qui "permettraient de maintenir un équilibre entre les intérêts en jeu" » (Cour const., déc. n° 263/2013, n° 268/2014 et n° 484/2014, § 35).

⁴⁶ Selon l'article 53 de la Constitution : « (1) L'exercice des droits ou libertés ne peut être restreint que par la loi et seulement s'il est nécessaire, le cas échéant, pour : la défense de la sécurité nationale, de l'ordre, de la santé publique ou de la morale, des droits et libertés des citoyens ; conduite d'une enquête criminelle ; prévenir les conséquences d'une catastrophe naturelle, d'une catastrophe ou d'un sinistre particulièrement grave. (2) La restriction ne peut être ordonnée que si nécessaire dans une société démocratique. La mesure doit être proportionnée à la situation qui en a donné lieu, être appliquée de manière non-discriminatoire et sans préjudice à l'existence du droit ou de la liberté ».

la restriction de l'exercice des droits fondamentaux implique l'achèvement distinct de toutes ces étapes : dans la mesure où il est constaté que l'imposition d'une obligation fiscale restreint l'exercice d'un droit ou d'une liberté fondamentale, sans affecter leur existence, tous les éléments qui permettent l'exercice d'un droit ou d'une liberté doivent être respectés – la situation exceptionnelle, la nécessité de la mesure, la proportionnalité de la mesure et son caractère non discriminatoire.

En appliquant cette relation entre les deux textes constitutionnels, la Cour constitutionnelle n'a pas toujours analysé ces étapes ou n'a pas toujours défini avec une relative facilité le caractère exceptionnel de la situation justifiant l'imposition d'une obligation fiscale affectant l'exercice d'un droit fondamental.

La relation entre le principe de la justice fiscale et le droit fondamental à la libre circulation a été examinée par la Cour constitutionnelle relativement à une taxe sur les passages de frontière imposée répétitivement en 1993-1994. En établissant que le prélèvement d'une taxe de passage de la frontière établit un obstacle financier limitant le droit fondamental à la libre circulation, la Cour a estimé qu'une telle restriction d'un droit n'est constitutionnelle que dans la mesure où elle est justifiée par une situation exceptionnelle au sens de l'article 53 de la Constitution. La Cour a successivement estimé que représentait une situation exceptionnelle justifiant une telle restriction du droit à la libre circulation l'absence de fonds budgétaires nécessaires à la mise en place d'une mesure de protection sociale⁴⁷, ou la défense d'un droit spécifique déterminé dans le domaine de la protection sociale⁴⁸. En fait, la Cour a fait référence au même type de situation exceptionnelle au sens de

l'article 53 (1), c'est-à-dire la défense d'un droit de nature sociale dans le champ d'application de l'article 47 de la Constitution⁴⁹, indiquant que l'absence de fonds budgétaires nécessaires aux mesures de protection sociale ne peut pas être invoquée en principe, mais seulement sur une base temporaire⁵⁰.

Malgré cette clarification, l'interprétation résumée par ces décisions peut conduire à l'idée que si la situation exceptionnelle susceptible de restreindre l'exercice des droits ou libertés consiste à défendre d'autres droits ou libertés, elle peut résulter du manque de fonds budgétaires nécessaires pour garantir ces droits. Par conséquent, dans le raisonnement avancé par cette jurisprudence, en cas d'absence de fonds budgétaires nécessaires aux allocations pour les dépenses de protection sociale ou d'autres dépenses nécessaires à l'assurance d'autres droits sociaux (pensions, par exemple), des obligations fiscales temporaires explicitement destinées à compléter les fonds ainsi nécessaires peuvent être établies, même si les droits ou libertés fondamentaux sont affectés par ces obligations fiscales. La Cour a ainsi obtenu une extension significative de la portée limitée des situations dans lesquelles il est permis de restreindre l'exercice de certains droits et libertés en incluant dans la défense des droits la prise en charge de l'absence de fonds publics nécessaires. En outre, dans le même sens et par le même raisonnement, la Cour a assimilé la crise économique et financière à une menace pour la sécurité nationale, de sorte que, pour défendre la sécurité nationale (article 53 al. 1) a déclaré constitutionnelles les mesures visant à réduire les dépenses publiques, même si elles affectaient l'exercice des droits fondamentaux⁵¹.

Toutefois, compte tenu de l'exigence

⁴⁷ Cour const., déc. n° 71/1993.

⁴⁸ Cour const., déc. n° 75/1994 et n° 141/1994.

⁴⁹ Cour const., déc. n° 141/1994.

⁵⁰ Cour const., déc. n° 71/1993 et n° 141/1994.

⁵¹ Cour const., déc. n° 1414/2009, n° 188/2010, n° 712/2010, n° 713/2010, n° 714/2010, n° 823/2010, n°

constitutionnelle, selon laquelle la restriction n'affecte pas l'existence même du droit, la Cour a ajouté que la taxe ne doit pas être prohibitive⁵². Elle revient dans une décision ultérieure sur ce raisonnement beaucoup trop général, en ajoutant le critère de proportionnalité requis par l'article 53 (2), et donc une évaluation de la justesse des droits de passage de la frontière. En appliquant le critère de proportionnalité, la Cour a déclaré que le droit protégé par cette restriction doit être indiqué explicitement, précisément et non d'une manière générale, en indiquant une catégorie générique de droits, tels que le droit à une protection sociale ou le droit à l'assistance sociale. En outre, la mise en œuvre du principe de proportionnalité implique également la détermination de la mesure dans laquelle les droits protégés par la restriction d'un autre droit ne peuvent pas être défendus ou seraient compromis en l'absence de cette restriction. Plus encore, la Cour constitutionnelle a constamment établi que l'établissement d'obligations fiscales dans le respect des principes constitutionnels, en particulier le principe de légalité, n'est pas une violation du droit à la propriété, mais une garantie de celui-ci⁵³. Dans le même temps, toutefois, la Cour a appliqué un test de proportionnalité dans le cadre prévu à l'article 53 de la Constitution pour établir qu'une taxe prélevée sur les revenus des universités privées afin de financer des investissements dans des logements d'étudiants constitue une restriction injustifiée du droit de propriété⁵⁴. Le recours à ce test de proportionnalité demeure isolé et n'est pas une constante dans la jurisprudence de la Cour. Bien qu'inséré au Titre II « Droits, libertés et devoirs fondamentaux », respectivement au son chapitre III « Devoirs fondamentaux », en ce

qu'il établit l'obligation du législateur d'assurer un règlement juste de la charge fiscale, le deuxième alinéa de l'article 56 consacre un véritable droit fondamental des contribuables à l'établissement des obligations fiscales (charges) justes et non discriminatoires, qui respectent le principe de proportionnalité.

Consacrée comme principe constitutionnel inclus dans la triade des principes légitimant le système fiscal, la justice fiscale a une portée commune à celles des principes de nécessité de l'impôt et de légalité. L'existence de cette portée commune exige leur application simultanée afin de déterminer le respect des impératifs constitutionnels des obligations fiscales. Les trois principes s'appliquent également aux obligations fiscales en tant qu'obligations de paiement imposées unilatéralement par le créancier, sans l'accord explicite et ponctuel du contribuable (débiteur) et qui ne sont pas des formes de responsabilité, afin de couvrir les dépenses publiques. Ce dernier élément – le but de la perception des recettes fiscales, c'est-à-dire la collecte des fonds nécessaires aux dépenses publiques – joue un rôle important dans la détermination du caractère fiscal d'une obligation de paiement, en ce sens qu'il fixe une limite à la possibilité pour le législateur d'imposer par la loi des obligations de paiement non contractuelles ou sanctionnatrices : une condition nécessaire, mais pas suffisante, à la constitutionnalité d'une loi établissant une telle obligation de payer réside dans le fait que les montants perçus sont destinés à couvrir les dépenses publiques. L'accomplissement de cette condition revient à placer l'obligation de payer dans le cadre du principe de nécessité de l'impôt, ce qui implique la nécessité de vérifier le respect égal des principes de

872/2010. Pour une analyse de ces décisions, voir : S. Gherghina, E.-S. Tănăsescu, « La Cour constitutionnelle et l'équilibre des finances publiques. Roumanie », *Annuaire international de justice constitutionnelle*, vol. XXVIII, Economica PUAM, 2013, p. 418-429.

⁵² Cour const., déc. n° 75/1994.

⁵³ Cour const., déc. n° 883/2010, n° 430/2012 et n° 607/2012.

⁵⁴ Cour const., déc. n° 176/2003.

légalité et de la justice fiscale.

Le fait que la justice fiscale fasse partie des principes constitutionnels régissant le système fiscal rend impérative l'évaluation de son respect par les actes normatifs instituant des obligations fiscales. En ce qui concerne les repères de cette évaluation, l'incohérence du raisonnement élaboré par la Cour constitutionnelle roumaine laisse ouvertes les portes de l'interprétation de détail, mais fixe les éléments généraux qui composent la justice fiscale, dans un tissu ou une mosaïque avec des proportions variables de contribution : l'égalité, l'équité, la non-discrimination et la proportionnalité. De même, l'imposition d'une obligation de paiement conformément aux principes constitutionnels de nécessité de l'impôt, de légalité et de justice fiscale peut constituer une restriction à l'exercice d'autres droits et libertés constitutionnels, dans les limites permises par la Constitution. Dans ce cas, l'appréciation de la proportionnalité de la restriction ainsi introduite peut être superposée à l'évaluation de la proportionnalité de la charge représentée par l'obligation de payer en tant qu'élément de la justice fiscale.

Toutefois, tout effort visant à définir les contours des principes constitutionnels de la fiscalité, ainsi que les éléments définissant le principe de l'équité fiscale est miné par l'inconstance de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle roumaine à leur égard. La justice fiscale reste donc, du moins en Roumanie, une question énigmatique⁵⁵, ce qui ne signifie pas, cependant, que l'inconstance de la vision juridique doit céder la place à confondre justice et sentimentalité⁵⁶.

Simona GHERGHINA

*Professeure à la Faculté de Droit,
Université du Bucarest
simona.gherghina@drept.unibuc.ro*

⁵⁵ « C'est une formule couramment répétée aujourd'hui que l'impôt doit être juste. Il n'en est pas de plus énigmatique » (G. Jèze, *op. cit.*, p. 355).

⁵⁶ *Id.*, p. 366.

LES PÉRIMÈTRES CONSTITUTIONNELS DE LA JUSTICE FISCALE EN FRANCE

Résumé : *Au vu de l'évolution que connut la structure constitutionnelle de la justice fiscale, l'auteur analyse la tension entre l'application unifiée de la justice fiscale aux trois périmètres financiers, c'est-à-dire les finances de l'État, historiquement reconnues par la Constitution de la V^e République, mais aussi les finances locales et les finances sociales, ainsi que leurs spécificités. Cependant, la singularité des finances locales appelle à une étude spécifique portant sur son imbrication avec la justice fiscale.*

Abstract: *In view of the evolution of the constitutional structure of tax justice, the author analyzes the tension between the unified application of tax justice to the three financial perimeters, that is to say, state finances, historically recognized by the Constitution of the Fifth Republic, but also local finances and social finances, as well as their specificities. However, the singularity of local finances calls for a specific study on its interweaving with tax justice.*

Mots-clés : *France – justice fiscale – périmètres financiers – Constitution de 1958 – équité fiscale*

Keywords: *France – tax justice – financial perimeters – Constitution of 1958 – tax equity*

Si l'étude des périmètres constitutionnels de la justice fiscale peut être réalisée, il faut tout d'abord remarquer qu'à l'origine, la Constitution du 4 octobre 1958 ne concernait directement qu'un seul périmètre financier : celui de l'État. Les périmètres relatifs aux finances locales ainsi qu'aux finances sociales, qui paraissent communs actuellement, n'apparaissent pourtant qu'au cours d'étapes ultérieures. L'une de celles-ci correspond à la globalisation des finances

publiques qui ressort de la jurisprudence du Conseil constitutionnel par laquelle l'expression « charge publique », mentionnée à l'article 40, est interprétée comme englobant des charges extérieures au budget de l'État¹. Si cette décision ouvrait un périmètre constitutionnel pour les finances de la sécurité sociale, ce même raisonnement pouvait être transposé aux finances locales. Quelques années plus tard, cette extension est d'ailleurs affirmée lorsque le Conseil constitutionnel considère que le Parlement doit prescrire, « pour sa propre information, dans les lois de finances, des mesures de contrôle sur la gestion des finances publiques et sur les comptes des établissements et entreprises fonctionnant avec des fonds publics »².

Cette vision globale des finances publiques qui s'est affirmée a finalement été assumée par le pouvoir constituant. Comme s'il n'existait qu'un seul périmètre financier global, le texte constitutionnel a évolué pour faire apparaître trois périmètres constitutionnels financiers distincts composant la sphère globale des finances publiques³. D'abord, en 1996, la révision instituant les lois de financement de la sécurité sociale a élargi le périmètre des finances publiques constitutionnelles aux finances sociales afin que le Parlement puisse statuer sur ces finances qui avaient dépassé en volume les finances de l'État. Ensuite, en 2003, la révision de la Constitution a permis d'introduire dans le texte fondamental la garantie de l'autonomie financière des collectivités territoriales à l'article 72-2. Ainsi, la Constitution qui ne visait expressément que les finances de l'État et, en particulier, les lois de finances, comporte désormais des dispositions intéressant non

¹ CC, déc. n° 60-11 DC du 20 janvier 1961.

² CC, déc. n° 64-27 DC du 18 décembre 1964, cons. 7.

³ Sur le périmètre constitutionnel financier, voir É. Oliva, « La "reconstitution" du droit constitutionnel financier », *RFDC*, 2014, n° 100, p. 1021-1027.

seulement les finances étatiques mais aussi les finances sociales et locales.

Ces trois périmètres financiers puisent leur existence dans des éléments extérieurs au texte constitutionnel. Ils ont aussi une réalité dans le référentiel de la comptabilité nationale, qui est d'ailleurs le référentiel identique à l'ensemble des pays membres de l'Union européenne dans le cadre de l'application notamment du Pacte de stabilité et de croissance. Ce référentiel distingue trois sous-secteurs au sein de la sphère « administrations publiques » : les administrations publiques centrales (APUC) qui regroupent l'État et ses ministères, ainsi que les organismes divers de l'administration centrale ; les administrations publiques locales (APUL) constituées par l'ensemble des collectivités territoriales (régions, départements, communes et groupements de communes) et les organismes divers de l'administration locale ; et les administrations de sécurité sociale (ASSO), qui regroupent les hôpitaux et l'ensemble des régimes de Sécurité sociale (régimes généraux et régimes spéciaux), ainsi que les régimes de retraite complémentaire et l'assurance chômage.

Reconnus dans leur existence, mais connus pour leurs spécificités intrinsèques, ces trois périmètres méritent d'être analysés au regard du principe de justice fiscale. Il s'agit alors de s'interroger sur l'application de ce principe à chacun des périmètres, afin de déterminer si la justice fiscale s'adapte à leurs spécificités ou si le principe s'impose uniformément. Pour cela, après avoir constaté que la justice fiscale s'impose aux trois périmètres financiers (I), il sera porté un regard spécifique au périmètre local dont les particularités justifient l'analyse (II).

I – L'application commune de la justice fiscale aux trois périmètres

Sur le plan conceptuel, la justice fiscale repose sur un fondement juridique essentiel : celui de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Il s'agit de l'affirmation révolutionnaire selon laquelle « pour l'entretien de la force publique et les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leur faculté ». Ce principe d'égalité devant les charges publiques inspire une justice fiscale.

Pour l'évoquer, la pensée du Doyen Vedel rappelle que cet article emporte une double signification : la suppression des privilèges fiscaux de classe d'une part, et la nécessité de tenir compte des capacités contributives⁴ qu'il exprime également comme étant à la fois le perfectionnement de l'égalité et le passage de l'idée d'égalité devant l'impôt à l'égalité devant les charges publiques, l'une des pièces maîtresses du droit public⁵. Cette double lecture du texte est également développée par le Doyen Stéphane Caporal, selon lequel cet article consacre un principe spécifique d'égalité devant l'impôt révélant une double exigence⁶. D'abord, l'universalité de l'impôt, qui doit être réparti entre tous les membres de la collectivité – une règle d'universalité fiscale. Ensuite, la proportionnalité de l'impôt, qui doit être établi selon les facultés contributives des contribuables.

Cette présentation de l'article 13 de la Déclaration de 1789 permet de mettre en lumière le sujet principal – ou le bénéficiaire – de cette justice fiscale : le contribuable. Or,

⁴ G. Vedel, *Cours de législation financière 1956-1957*, Paris, Les Cours de droit, 1957, p. 450.

⁵ G. Vedel, « L'égalité », in *La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, ses origines – sa*

pérennité, Paris, La documentation française, 1990, p. 175.

⁶ S. Caporal, *L'affirmation du principe d'égalité dans le droit public de la Révolution française (1789-1799)*, Paris, PUAM/Économica, 1995, p. 107-131.

pour chacun des périmètres décrits précédemment, un contribuable spécifique peut être désigné. Le contribuable dit national, le contribuable social et enfin, le contribuable local. Ainsi présentée, l'application de la justice fiscale aux trois périmètres, et donc aux trois types de contribuables, soulève deux remarques.

Il faut d'abord indiquer que le principe de justice fiscale s'applique aux trois périmètres et bénéficie donc aux trois contribuables. L'article 13 de la Déclaration est un principe du droit fiscal qui s'applique quel que soit le périmètre financé par le contribuable. La jurisprudence du Conseil constitutionnel fourmille d'exemples démontrant une application aux trois périmètres de ce principe d'égalité devant les charges publiques, conformément à la globalisation des finances publiques évoquée précédemment.

Alors, si chacun des contribuables au sein du périmètre qu'il finance doit bénéficier de la justice fiscale, le fait qu'un même individu puisse être à la fois contribuable auprès de plusieurs périmètres influence-t-il la prise en compte de ses capacités contributives ? Autrement dit, l'appréhension des capacités contributives d'un individu contribuable prend-elle en compte sa contribution aux différents périmètres financiers ? Cette question-là renvoie à toute la réflexion autour de la diversité fiscale par laquelle les contribuables doivent s'acquitter de plusieurs impôts permettant, éventuellement, de financer plusieurs périmètres financiers. Ainsi, un même individu peut être imposé à la fois au profit de l'État par l'imposition de ses revenus, ceux-ci subissant également une imposition sociale, mais être aussi contribuable au niveau local, par exemple, sur un bien dont il est propriétaire. Cet individu ne risque-t-il pas de voir ses capacités contributives surexploitées dès lors qu'elles ne seraient appréciées qu'au titre de chacune des impositions acquittées ?

Cette sectorisation de la ressource publique empêche une stricte application du principe de justice fiscale. Il s'agit là d'une réflexion relative à l'appréciation globale ou relative du caractère confiscatoire de l'imposition, et donc à une application globale ou relative de la justice fiscale elle-même. Ce point, abordé par d'autres contributions, est un point d'achoppement fondamental dans l'application d'une justice fiscale qui ne saurait être fragmentée et, par conséquent, dénaturée par la coexistence de plusieurs périmètres financiers.

II – L'application spécifique de la justice fiscale au périmètre financier local

Si l'exigence de l'égalité devant les charges publiques s'applique à l'ensemble de la matière fiscale en tant que principe du bloc de constitutionnalité, force est de reconnaître que, pour des raisons principalement historiques, la fiscalité locale n'a pas été conçue en vue d'apprécier les facultés contributives. Son étude particulière au regard de la justice fiscale présente dès lors une particularité spécifique qui justifie l'attention portée à ce périmètre. Les caractéristiques de la fiscalité directe locale, inspirées de prélèvements fonciers antérieurs à la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, sont étrangères à ces préoccupations de justice. De surcroît, l'égalité devant les charges publiques peut être assimilée à une finalité redistributive de l'impôt. Néanmoins, à l'échelon local, cette finalité n'est pas appropriée à la ressource fiscale. En effet, le territoire bénéficiant de l'imposition est trop contraint pour envisager, sur celui-ci, la mise en œuvre d'une redistribution des richesses. L'équité qui pourrait en ce sens être qualifiée d'horizontale ne peut ainsi être poursuivie. En outre, la mise en œuvre de cet objectif pourrait conduire à des situations défavorables où les moins aisés des

communes riches seraient mieux considérés que les plus aisés des communes pauvres. Dès lors, l'appréciation des capacités contributives doit être poursuivie par la mise en œuvre d'une équité verticale. Celle-ci vise, comme a pu le préconiser le Conseil des prélèvements obligatoires, « la correction des situations extrêmes : il s'agit d'éviter qu'un contribuable modeste ne paie une part disproportionnée de son revenu en taxe d'habitation, de réduire les cas où la taxation foncière est déconnectée de la valeur réelle du bien ou du terrain occupé »⁷.

Pour que la fiscalité locale soit imprégnée de ces préoccupations de justice fiscale, différentes méthodes ont permis la prise en compte des facultés contributives au niveau local. D'abord, par le choix de l'assiette des impôts locaux⁸, et notamment par un rapprochement entre l'imposition dont bénéficient les collectivités territoriales et l'imposition du revenu, considéré comme plus à même d'incarner la justice fiscale. Il s'agit là d'une volonté ancienne, qui justifiait d'ailleurs le projet initial du ministre Caillaux en 1907, qui prévoyait un impôt sur le revenu partagé entre l'État et les entités locales, afin de faire profiter au contribuable local de la justice fiscale appréhendée par une imposition des revenus⁹. La même volonté justifiait l'initiative d'une taxe départementale sur le revenu. Au tournant des années 1990, cette idée va prendre vigueur en droit positif à la suite d'une

proposition parlementaire socialiste¹⁰. Si la justice fiscale était un élément clef dans la justification de ce projet, elle a finalement été écartée au profit d'une égalité entre les territoires – ou plus précisément du maintien d'un équilibre entre les territoires ruraux et urbains.

L'assiette du revenu a toujours soulevé dans l'histoire de la fiscalité directe locale de nombreuses objections. Ce paradoxe se trouve souligné par le Conseil des prélèvements obligatoires dans le rapport consacré à la fiscalité locale en 2010¹¹. Bien que soulignant l'apport de l'imposition du revenu dans la poursuite du principe découlant de la Déclaration de 1789, les rédacteurs relèvent diverses difficultés : la redistribution des ressources entre collectivités, une assiette plus fluctuante que le foncier et un risque de mobilité des citoyens locaux par laquelle les foyers les plus riches fuiraient la pression fiscale des collectivités aux faibles bases, renforçant un séparatisme social et géographique. Le rapport parlementaire Courson-Mattei établi en 2018 reprend les difficultés soulevées par le Conseil des Prélèvements obligatoires en concluant : « la création d'un impôt local sur le revenu ne semble pas devoir être retenue »¹².

Toujours dans l'objectif de mieux prendre en compte les capacités contributives du contribuable local, une autre méthode a pu être envisagée : la personnalisation de

⁷ Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité locale*, Paris, La documentation française, 2010, p. 362.

⁸ M. Conan, « La prise en compte du niveau des revenus dans le calcul des impôts locaux : une question qui fâche ? », *RFFP*, 2015, n° 131, p. 43-59.

⁹ G. Assemat, *Essai sur les finances locales*, Pontoise, Désableaux, 1930, p. 60.

¹⁰ Elle est notamment portée par le député René Dosière, qui en défendait déjà l'idée avant ce débat parlementaire au cours duquel l'idée va être proposée sous la forme d'un amendement au projet de loi. Voir R. Dosière, « Fiscalité locale : constat et perspectives », *RFFP*, 1989, n° 25, p. 1-6. Pour un historique plus complet des volontés parlementaires visant à mettre en place

une imposition locale assise sur le revenu, et un long plaidoyer en sa faveur du député Dosière, voir l'intervention de ce dernier (Assemblée nationale, 1^{re} séance du 3 juillet 1992, *JO débats AN*, p. 3214-3219).

¹¹ Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité locale*, op. cit., p. 47-48.

¹² C. COURSON, J.-P. Mattei, *Rapport d'information fait au nom de la délégation aux collectivités territoriales et à la décentralisation, en conclusion des travaux du groupe de travail sur le suivi des travaux de la mission sur les relations financières État-collectivités territoriales et la refonte de la fiscalité locale*, Assemblée nationale, n° 258, 26 septembre 2018.

l'impôt. Celle-ci permet justement d'entraîner la variation de l'impôt, comme le professait Charlier¹³, et de « condamner une égalité numérique au profit d'une égalité dans les rapports » d'après l'analyse de l'égalité devant les charges publiques formulée par le Doyen Trotabas¹⁴. Or, l'une des particularités de l'application de la personnalisation au champ local de l'imposition relève de la différenciation locale de cette technique. En effet, les collectivités territoriales disposent, dans certains cas et par la loi, d'une compétence en matière d'appréciation des facultés contributives. Elles peuvent ainsi mettre en œuvre ces outils fiscaux visant à moduler l'imposition des contribuables relevant de leur territoire.

La différenciation de la personnalisation de l'impôt local selon les collectivités est une question que le Conseil constitutionnel a pu aborder. Une décision rendue en 1989 par le Conseil constitutionnel¹⁵ aborde la question de la différenciation locale des abattements facultatifs. Précisément, la disposition contestée relevait de l'article 6 de la loi de finances pour 1990¹⁶ relatif à l'institution d'un prélèvement assis sur les valeurs locatives servant de base à la taxe d'habitation, ce prélèvement étant une contrepartie pour l'État du dégrèvement lié au plafonnement en fonction des revenus. Le trente-deuxième considérant de la décision indique que « si cette disposition peut ainsi entraîner des variations d'une commune à une autre, les abattements visés soit revêtent un caractère obligatoire dans le cas des charges de famille, soit sont enserrés dans des limites

fixées par la loi ». Le Conseil constitutionnel ne se prononce donc pas directement dans cette décision à propos des abattements facultatifs, mais sur leur conséquence qu'ils produisent entre les bases d'imposition d'une commune à l'autre. Pour le professeur Loïc Philip, « ces deux considérants montrent bien quelles sont les limites qui s'imposent au législateur »¹⁷, c'est-à-dire soit le caractère obligatoire de ces abattements, soit l'encadrement imposé au législateur pour ceux facultatifs afin d'éviter de trop importantes disparités. Si cette décision de 1989 ne porte pas d'appréciation directe sur la différenciation locale due aux abattements facultatifs, elle semble toutefois admettre implicitement leur existence dès lors qu'ils seraient inclus dans une marge fixée par la loi.

Or, l'existence des abattements facultatifs et leur conformité au principe constitutionnel d'égalité peuvent être questionnées eu égard à une autre décision du Conseil constitutionnel rendue en 1997 à propos de la loi tendant, dans l'attente du vote de la loi instituant une prestation d'autonomie pour les personnes âgées dépendantes, à mieux répondre aux besoins des personnes âgées par l'institution d'une Prestation spécifique dépendance (PSD)¹⁸. Cette décision n'est pas relative aux abattements fiscaux facultatifs. Toutefois, d'après la doctrine ayant commenté cette décision, le Conseil a par celle-ci été confronté, pour la première fois, à la problématique de la conciliation des effets de la décentralisation et du principe

¹³ R.-É. Charlier, *Cours d'institutions financières*, Paris, Les cours de droit, 1960, p. 227-256.

¹⁴ L. Trotabas, *Science et technique fiscales*, Paris, Dalloz, 1957, p. 255.

¹⁵ Cons. Const., décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*.

¹⁶ Loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990, JO du 30 décembre 1989, p. 16337, art. 6, V.

¹⁷ L. Philip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *Droit fiscal*, 21 mars 1990, n° 12, p. 464 et s.

¹⁸ CC, déc. n° 96-387 DC du 21 janvier 1997, *Loi tendant, dans l'attente du vote de la loi instituant une prestation d'autonomie pour les personnes âgées dépendantes, à mieux répondre aux besoins des personnes âgées par l'institution d'une prestation spécifique dépendance*.

d'égalité¹⁹. En effet, il s'agissait de déterminer la conformité aux principes constitutionnels de l'attribution, par les conseils généraux, de la Prestation spécifique dépendance. Considérant que si des disparités peuvent apparaître entre les départements du fait de leur compétence d'attribution, le Conseil constitutionnel a recherché, au regard du principe d'égalité, si des modalités suffisantes avaient été adoptées par le législateur pour permettre, malgré la diversité des situations de nature à se présenter, une application égale sur l'ensemble du territoire national²⁰. De ce qui précède, il apparaît que, s'agissant d'un droit fondamental comme celui de l'égalité devant l'impôt, le législateur serait contraint à un strict encadrement de la différenciation. Dès lors, la méthode du contrôle restreint appliquée dans cette décision par le Conseil constitutionnel peut être transposée pour résoudre la question de la conformité des abattements facultatifs au principe d'égalité. Pour ces dispositifs, le législateur intervient pour fixer leur principe. En effet, aucun abattement ne peut être directement créé par une assemblée délibérante locale²¹. Le législateur fixe également un cadre s'appliquant uniformément dès lors que la collectivité territoriale a délibéré pour la mise en œuvre de cet abattement sur son territoire. Ce qui engendre en droit positif une différenciation

de la politique d'abattement pour la fiscalité locale relève non pas des conditions de mise en œuvre de l'abattement, mais de l'opportunité pour la collectivité territoriale d'appliquer ou non ce dispositif sur son territoire.

Si, en matière d'égalité, la question posée au juge constitutionnel consiste à apprécier l'écart entre la « quantité d'égalité » accordée aux uns avec celle accordée aux autres²², nul doute qu'en matière d'abattements facultatifs, la « quantité d'égalité » dont bénéficient les contribuables situés dans des collectivités les appliquant s'avère bien inférieure et insuffisamment justifiée par rapport à l'égalité dont bénéficient les contribuables de collectivités n'en appliquant pas. Cette analyse rejoint la réflexion du professeur Paul Marie Gaudemet selon lequel « l'égalité est sauve dans la mesure où pour des contribuables ayant des situations semblables l'impôt est le même »²³. Pour les contribuables locaux, les situations semblables n'engendrent pas la même condition d'imposition et leur situation personnelle s'efface derrière leur localisation. Ce traitement s'avère inégal et la différenciation des politiques d'abattements en justifie une part.

Compte tenu de l'immixtion des collectivités territoriales dans l'appréciation des capacités contributives, un

¹⁹ B. Mathieu, M. Verpeaux, « Chronique de jurisprudence constitutionnelle », *LPA*, 17 octobre 1997, n° 125, p. 10-13 ; F. Melin-Soucramanien, « Note sous décision n° 96-387 DC », *RFDC*, 1997, p. 323-328 ; O. Schramek, « Problème de la conciliation des effets de la décentralisation et du principe d'égalité », *AJDA*, 1997, p. 165 ; J.-C. Zarka, « La décision du Conseil constitutionnel du 21 janvier 1997 relative à la loi instaurant une Prestation spécifique dépendance », *LPA*, 12 février 1997, n° 19, p. 9-10.

²⁰ Considérant 11 de la décision : « il incombe au législateur de prévenir par des dispositions appropriées la survenance de ruptures caractérisées d'égalité dans l'attribution de la prestation spécifique dépendance ».

²¹ Cette condition est rappelée par l'article 72-2 alinéa 2 de la Constitution : « [Les collectivités

territoriales] peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine ».

²² M.-L. Dussart, « Les choix de politiques fiscales du législateur, l'égalité devant les charges publiques et le pouvoir d'appréciation du juge constitutionnel », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, 2010, n° 4, p. 1003-1025.

²³ P. M. Gaudemet, « Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques, grandeur et misères d'un principe », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Michel Stassinopoulos*, Paris, LGDJ, 1974, p. 339.

fractionnement de la justice fiscale peut être observé. À celui-ci s'ajoute une inégalité réelle entre les territoires, qui s'apparente à un facteur d'aggravation du fractionnement de la justice fiscale. Il s'agit là d'un risque majeur de différenciation territoriale de la justice fiscale, qui incarne tout à la fois une particularité dans l'application au périmètre financier local et une cause majeure d'un délitement de ce principe.

David YTIER

*Maître de conférences,
Centre d'études fiscales et financières,
Aix Marseille Université
david.ytier@univ-amu.fr*

LE MOT MAGIQUE DE LA JUSTICE FISCALE : L'ÉQUITÉ

Résumé : Partant de l'ambivalence entre obligation de contribution aux dépenses publiques et contribution à hauteur des revenus des citoyens, l'auteur analyse le glissement de la notion d'égalité, appliquée avec rigidité au prisme du principe de proportionnalité, vers celle d'équité. Cette notion, qui comporte encore des imprécisions, a le mérite d'être éclaircie par l'auteur qui en explicite les enjeux et défis au regard de l'efficacité et l'intelligibilité du système fiscal.

Abstract: Starting from the ambivalence between the obligation to contribute to public expenditure and the contribution to the level of citizens' income, the author analyzes the shift from the notion of equality, rigidly applied through the prism of the principle of proportionality, to that of equity. This notion, which still contains imprecisions, has the merit of being clarified by the author who explains the issues and challenges with regard to the efficiency and intelligibility of the tax system.

Mots-clés : France – principe de proportionnalité – principe d'équité – principe d'égalité – justice fiscale

Keywords: France – principle of proportionality – principle of equity – principle of equality – tax justice

Tout le monde rêve d'un impôt équitable qui respecterait le principe d'égalité. L'affirmation « À revenu égal, impôt égal » résume assez bien un sentiment largement partagé au nom de l'égalité, mais aussi de la justice fiscale qui, pour le commun, est synonyme d'équité en la matière.

Les juristes peuvent – à minima – chercher à définir la justice fiscale en conciliant deux éléments de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. En effet, une « contribution commune est indispensable » et « doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». On en a conclu que « le principe de justice fiscale s'est considérablement juridicisé »¹. Cette approche nous semble assez réductrice et ne rend pas pleinement compte de l'usage, pas seulement juridique, de la notion de justice fiscale.

En effet, personne ne se hasarde à définir la justice fiscale sauf dans le champ lexical militant, car chacun sent bien ce que la notion peut avoir de subjectif et préfère convoquer l'équité comme justificatif d'une politique fiscale, ou de dispositifs fiscaux, accompagnant une politique publique. On peut avoir, par exemple, une politique publique agricole avec des dispositifs fiscaux au bénéfice des jeunes agriculteurs ou pour tenir compte des aléas, notamment climatiques, sans que nous soyons en mesure de démontrer qu'ils contribuent à la justice fiscale, tout en soutenant qu'ils participent à l'équité du système fiscal dans son ensemble. Nous sommes dans le registre du discours mais celui de la démonstration scientifique.

L'égalité est une notion juridique qui se coule assez bien dans les canons du droit. L'équité en revanche est dans le registre de la philosophie, mais aussi de l'intime. À chacun son équité ! Avec Aristote et Platon, l'équité est pensée comme une justice qui dépasse la loi écrite. Chez Hobbes, l'équité est conçue comme un droit équivoque. Aristote et Kant suggèrent, chacun à leur

¹ L. Philip, « Justice fiscale, Finances publiques », in G. Orsoni (dir.), *Dictionnaire encyclopédique*,

Economica, coll. « Finances publiques », 2017, 7^e éd., p. 570-571.

manière, le caractère à la fois nécessaire et problématique de la notion d'équité².

Dans leurs pratiques, comme dans leurs réflexions, y compris théoriques, les fiscalistes, comme tous les juristes, s'efforcent de respecter le principe d'égalité quand il s'impose mais, d'une certaine façon, le prolonge avec l'équité. Il peut arriver que l'égalité, au nom de l'équité, soit superbement ignorée.

Il y a incontestablement une fonction rhétorique de l'équité³ en matière fiscale, au point que, parfois, l'on en arrive à confondre l'égalité et l'équité. Quand on veut justifier une disposition fiscale plus rigoureuse pour certains que pour d'autres, on la justifie au nom de l'équité.

C'est en quelque sorte un argument d'autorité qui s'impose sans débats.

I – Le principe d'égalité appliqué avec rigueur

Le principe d'égalité devant l'impôt n'interdit pas au législateur de disposer d'un pouvoir d'appréciation pour fixer l'assiette, le taux d'une imposition ou pour avoir recours aux moyens les plus adéquats pour lutter contre la fraude fiscale. Autrement dit, il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette, sous réserve du respect des principes et règles de valeur constitutionnelle⁴. C'est d'ailleurs ce qu'il fait, avec raffinement, en matière de dispositifs fiscaux d'investissement locatif, multipliant à l'envie les régimes spéciaux et les cas particuliers.

La liberté dont le législateur use ne dessine pas pour autant une politique qui serait

globale, cohérente et s'inscrivant dans la durée. Elle permet tout simplement d'adapter les dispositifs fiscaux aux évolutions du marché de l'immobilier.

Loin d'être ignoré, le principe d'égalité est parfois appliqué avec rigueur.

L'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789, placée ultérieurement en tête de la Constitution du 3 septembre 1791, énonce notamment que la loi, expression de la volonté générale, « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ».

La première fois que le Conseil constitutionnel a sanctionné la violation du principe d'égalité, c'est dans sa décision du 27 décembre 1973⁵, relative à un article de la loi de finances pour 1974 qui assouplissait le régime de la taxation d'office, à l'exception de certains contribuables. La disposition permettait au contribuable, ayant fait l'objet d'une taxation d'office, d'apporter la preuve devant le juge que son revenu était inférieur au montant des dépenses effectuées et sur lesquelles l'administration l'avait imposé.

Certains contribuables, ceux qui avaient des revenus très importants, étaient exclus de ce dispositif. Le Conseil a considéré, à bon droit, que celui-ci portait atteinte au principe d'égalité devant la loi.

Une autre occasion s'est présentée. Le Président Valéry Giscard d'Estaing, redevenu député, lors de l'examen de la loi de finances pour 1986, avait déposé un amendement visant à ramener de quatre à deux ans le délai de reprise dont aurait disposé l'administration pour les contribuables n'ayant bénéficié que de

² P. Raynaud, « L'équité dans la philosophie politique », in T. Lambert (dir.), *Égalité et équité. Antagonisme ou complémentarité ?*, Economica, 1999, p. 4-12.

³ C. Schaegis, « La fonction rhétorique de l'équité », in T. Lambert (dir.), *Égalité et équité. Antagonisme ou complémentarité ?*, Economica, 1999, p. 13-21.

⁴ CC, déc. n° 82-152 DC du 14 janvier 1983.

⁵ CC, déc. n° 73-51 DC du 27 décembre 1973, Rec. 25, note P.-M. Gaudemet, AJDA, 1974, p. 236 et s.

traitements, salaires ou pensions. Le Conseil constitutionnel⁶ a statué, en affirmant que le dispositif portait atteinte au principe d'égalité des citoyens devant la loi dès lors que les contribuables disposaient, même dans une proportion très limitée, de revenus d'une autre catégorie que les salaires, traitements et pensions. En conséquence, et au nom de l'égalité, les salariés sont soumis au même délai de reprise que les autres contribuables.

Observons que les deux décisions précitées ont abouti à la suppression de dispositions plus favorables au contribuable. Sous prétexte que certains contribuables se trouvaient exclus de régimes plus favorables institués par le législateur, le Conseil a sauvegardé des régimes plus rigoureux pour tous.

Au nom du principe d'égalité, des contribuables placés dans une situation rigoureusement identique doivent s'acquitter du même montant d'impôt, mais qui peut nous assurer qu'ils le sont toujours en tous points ? Là réside la difficulté d'appréciation de situations objectives.

Le Conseil constitutionnel ne fait pas obstacle à ce que le législateur, par l'octroi d'avantages fiscaux, incite à la création et au développement d'un secteur d'activités concourant à l'intérêt général, et ce notamment des fondations et associations d'intérêt général à caractère culturel⁷. Si le législateur dispose d'un réel pouvoir en la matière, il n'en est pas moins encadré par la jurisprudence du Conseil constitutionnel⁸. En effet, le Conseil vérifie que les avantages fiscaux, qui dérogent au principe d'égalité, sont en rapport avec le but poursuivi. Il contrôle ensuite que le législateur a bien

défini un groupe, une catégorie, de contribuables bénéficiaires. Enfin il s'assure qu'il n'y a pas d'erreur manifeste d'appréciation.

La contribution exceptionnelle sur les hauts revenus d'activité, mise en place par la loi de finances pour 2013, mérite examen. Le législateur avait prévu une contribution exceptionnelle de 18 % sur la fraction des revenus d'activité professionnelle excédant un million d'euros. Les requérants arguaient du fait que cette contribution, conjuguée à d'autres prélèvements, pouvait conduire à une taxation globale de 75 %, ce qui avait un caractère confiscatoire. Ils faisaient valoir que cette contribution portait atteinte à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, en retenant comme unité d'imposition les personnes physiques et non le foyer. Ils regrettaient qu'il n'y ait pas un mécanisme de plafonnement, ou de dégrèvement, prenant en compte des charges de famille. Le Conseil constitutionnel⁹ a censuré le dispositif, en considérant que le législateur a méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives et le principe d'égalité devant les charges publiques.

Cette décision a été discutée car la volonté du législateur n'était ni de prolonger ni de compléter l'impôt sur le revenu mais, de créer une nouvelle imposition. Par conséquent, « tout le raisonnement du Conseil repose sur une lecture discutable du dispositif litigieux, consistant à le considérer comme une sorte de complément inséparable de l'impôt sur le revenu »¹⁰.

⁶ CC, déc. n° 86-209 DC du 3 juillet 1986, chronique Loïc Philip, RDP, n° 1, 1987, p. 205 et s.

⁷ CC, déc. n° 84-174 DC du 29 décembre 1984.

⁸ B. Genevois, *La jurisprudence du Conseil constitutionnel. Principes directeurs*, Éd. STH, 1988, p. 238-239.

⁹ CC, déc. n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012.

¹⁰ M. Collet, *L'impôt confisqué*, Odile Jacob, coll. « Corpus », 2014, p. 44.

II – Le principe d'égalité accommodé par la proportionnalité

Le contrôle du juge constitutionnel en matière d'égalité est parfois un contrôle de proportionnalité permettant de vérifier l'adéquation entre les moyens employés et les fins poursuivies. Pour ce faire, le Conseil constitutionnel place le débat sur ce terrain. Par exemple, le nouvel article L. 228 du Livre des procédures fiscales, issu de la loi du 23 octobre 2018, aboutit à ce que l'administration dénonce au procureur de la République tous les faits qui conduisent à un montant de droits édulés supérieur à 100 000 €, et accompagné notamment d'une majoration de 100 % pour opposition à contrôle fiscal, ou de 80 % dans les hypothèses de découverte d'une activité occulte ou d'abus de droit. En l'absence de dénonciation automatique, l'administration garde la main, elle apprécie l'opportunité des poursuites.

Dans sa décision du 27 septembre 2019, le Conseil constitutionnel ¹¹ retient l'idée qu'avec la transmission automatique au parquet, le législateur a souhaité faire sanctionner « les faits de fraude fiscale les plus graves ». Il a jugé que les critères retenus sont « objectifs et rationnels », « en lien avec le but poursuivi par la législateur ». Autrement dit, et assez classiquement, le Conseil ne s'est pas placé sur le terrain de la rupture d'égalité comme l'y invitaient les requérants, mais il s'est livré à un contrôle de proportionnalité, en vérifiant l'adéquation entre les moyens employés, la dénonciation automatique au parquet, et les fins poursuivies, c'est-à-dire la lutte contre les faits de fraude les plus graves.

III – Le principe d'égalité supplanté par l'équité

Personne aujourd'hui ne présente un dispositif fiscal au nom de l'égalité. Celui-ci est exposé pour atteindre des objectifs, pour corriger des anomalies ou des dysfonctionnements. La présentation qui en est faite est celle d'un objet froid, technique, dépourvu d'enjeu politique. Dès lors, l'égalité n'est pas un sujet, tout au plus faudra-t-il être précautionneux et éviter une éventuelle censure du Conseil constitutionnel.

Dans ces conditions, peu à peu, et de façon subreptice, s'opère un glissement du principe d'égalité, connu et reconnu par les juristes, vers une notion beaucoup plus complexe à définir, l'équité. Cette dernière, notamment parce qu'elle n'est pas définie, permet de justifier dans l'espace public à peu près n'importe quelle politique fiscale. L'argument, généralement qualifié de « bon sens », se veut rassurant. Qui pourrait en effet s'opposer à un dispositif pris au nom de l'équité ?

Les économistes nous proposent une solution, en retenant deux notions connexes de l'équité : l'équité verticale et l'équité horizontale. La première repose sur l'idée selon laquelle les contribuables les plus riches doivent payer davantage d'impôt. La seconde trouve son fondement dans le principe selon lequel les contribuables qui ont la même capacité de payer doivent s'acquitter d'impôts comparables ¹². Autrement dit, il faut chercher à concilier justice et équité, ce qui est davantage du domaine de la philosophie que de la science ou de la technique fiscale. Le législateur est confronté à une double difficulté. La première est d'élaborer, en équité, des

¹¹ CC, déc. n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019 ; T. Lambert, « Le "Verrou de Berçy" à l'épreuve du Conseil constitutionnel », *Revue française de comptabilité*, janvier 2020, p. 10-11.

¹² Par exemple, N. G. Mankin, *Principes de l'économie*, Economica, 1998, p. 326 et s.

politiques fiscales, de telle sorte que les dispositions arrêtées ne soient pas perçues, par les uns ou par les autres, comme une injustice. La seconde est de faire que les textes adoptés, fruit d'un équilibre fragile et de compromis laborieux, ne soient pas censurés, notamment au nom du principe d'égalité, par le Conseil constitutionnel.

L'application du principe d'égalité, satisfaisant au regard du droit, peut être source d'iniquité économique ou sociale. Le principe d'égalité voudrait que l'on traite, par exemple, toutes les entreprises implantées sur le territoire national de la même façon. Il n'est pas certain que l'application mécanique de ce principe soit équitable. Chacun sait que, pour faciliter l'implantation d'entreprises, de commerces, dans les quartiers réputés difficiles des villes, il faut faire jouer des mécanismes de solidarité et accorder à ces activités industrielles et commerciales un régime dérogatoire.

L'équité c'est aussi prendre en compte le contribuable dans toute la complexité de sa situation. En effet un contribuable jugeant inéquitable le montant d'un impôt à payer n'en conteste pas obligatoirement la légalité. Il peut considérer que le montant réclamé est injuste eu égard à ses facultés contributives. L'administration fiscale est seule compétente pour prendre les décisions qui s'imposent. Elle le fera à titre gracieux conformément aux prescriptions du code général des impôts, dans un souci d'équité qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne peut garantir.

Il y a une procédure contractuelle qui permet au contribuable de réclamer un peu d'équité et à l'administration d'en accorder, c'est la transaction. Celle-ci n'est pas un droit, une garantie de solution équitable, ouvert obligatoirement au contribuable. Celui-ci peut solliciter une transaction qui peut lui être refusée en raison notamment de ses antécédents, ou du peu de ponctualité dont il a fait montre pour s'acquitter des

impositions et respecter ses obligations légales. Si le principe d'une transaction peut être proposé par l'administration, la procédure suppose une acceptation expresse du contribuable qui peut donner son accord, refuser ou proposer de modifier les éléments du contrat. Les parties à la transaction sont à la recherche d'une solution qui soit équitable pour tous.

En matière de règlement des litiges fiscaux internationaux, il est commun d'avoir recours à la procédure amiable, qui est une procédure non juridictionnelle, indépendante des voies de recours prévues par le droit interne. Elle a pour objet d'éliminer la double imposition subie par les contribuables. La procédure est faite d'une première phase écrite entre les autorités compétentes concernées, puis d'une seconde phase de négociation lors des commissions mixtes entre les autorités compétentes. À cette occasion, les administrations s'efforcent de trouver une solution en équité, quitte à s'écarter du droit, d'autant qu'elles n'ont qu'une obligation de moyen.

Au nom d'une meilleure compréhension du dossier, le contribuable est associé au déroulement de la procédure.

Quand la procédure amiable n'aboutit pas, elle peut se prolonger par la procédure d'arbitrage qui est une procédure juridictionnelle privée.

L'équité est le maître mot pour trouver une solution.

*

Toutefois, nous pouvons constater que le Conseil constitutionnel et le Conseil d'État sont habités par le même esprit. Le premier fixe pour principe que le concept d'égalité ne s'oppose pas à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il soit dérogé au principe pour des raisons d'intérêt général. Le second ne s'oppose pas non plus à ce que des

dispositions différentes soient appliquées à des personnes qui ne se trouvent pas dans la même situation. Dans ces conditions, nous ne pouvons pas dire qu'en matière fiscale, nous souffrions d'un trop plein d'égalité. C'est très certainement au nom de l'équité que notre Code général des impôts regorge d'exonérations, de dérogations, de cas particuliers, d'options aussi diverses que variées. Il n'est pas certain que les éléments de ce bric-à-brac, qui sont autant de niches fiscales, soient justifiés, même au nom de l'équité.

Thierry LAMBERT

*Professeur à Aix Marseille Université, Président
de l'Institut international des sciences fiscales,
thierry.lambert@univ-amu.fr*

**L'IMPÔT SOCIAL, UN INSTRUMENT
DE JUSTICE FISCALE AU SERVICE
DE LA JUSTICE SOCIALE**

Résumé : *L'auteur relate de l'interconnexion de deux notions apparaissant antagonistes de prime abord, que sont la justice fiscale et la justice sociale, au travers celle de l'impôt social. En réalisant une étude du cadre constitutionnel démocratique de l'impôt social et en explorant les différents sens de la notion de justice, l'auteur montre comment celui-ci peut être vecteur d'équité et de meilleure redistribution, placé sous la surveillance étroite du Conseil constitutionnel.*

Abstract: *The author relates the interconnection of two notions that appear antagonistic at first glance, namely tax justice and social justice, through that of the social tax. By carrying out a study of the democratic constitutional framework of the social tax and by exploring the different meanings of the notion of justice, the author shows how it can be a vector of equity and better redistribution, placed under the close supervision of the Constitutional Council.*

Mots-clés : *France – impôt social – justice fiscale – justice sociale – cadre constitutionnel fiscal*

Keywords: *France – social tax – tax justice – social justice – fiscal constitutional framework*

« À côté de la justice juridique, il y a la justice politique, la justice fiscale, la justice sociale »¹.

La justice en tant que principe philosophique, juridique et moral évolue en parallèle de la société et des fondements juridiques sur lesquels elle s'appuie pour exister. Elle constitue un principe moral de la vie sociale mais elle est surtout une notion polysémique. Si elle est incarnée par le pouvoir judiciaire, elle vise également le respect du droit positif. Par sa nature même, il est difficilement envisageable de l'aborder uniquement sous l'angle du droit positif², indépendamment des valeurs morales qu'elle incarne.

Aristote opposait la justice commutative à la justice distributive³. La justice commutative est celle qui règle les échanges entre les personnes d'une manière égale, selon une égalité arithmétique, alors que la justice distributive prend en compte la valeur des personnes et leurs mérites. Pour Michel Bouvier, la justice redistributive permet d'associer étroitement justice fiscale et justice sociale⁴ puisqu'elle vise, au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt, à réduire les inégalités de revenus⁵. La justice fiscale apparaît comme une partie intégrante de la justice sociale puisqu'elle ne peut être analysée en faisant abstraction du contexte social dans lequel elle se situe⁶. En raison de son immersion au sein du contexte social, la notion de justice

¹ J. Charlot et M. Charlot, « Un rassemblement d'intellectuels – La Ligue des droits de l'homme », *Revue française de science politique*, 1959, p. 1000 ; B. MAIN, « La Ligue des droits de l'homme : un combat dans le siècle », *L'homme et la société*, 1987, p. 75 ; E. Naquet, « La Ligue des droits de l'homme : une politique du droit et de la justice dans le premier vingtième siècle », in *Sociétés d'études jaurésiennes*, Jean Jaurès, Cahiers trimestriels – Questions de justice, de l'affaire Dreyfus à la guerre d'Algérie, 1996, p. 40

² F. Bonneville, « Réflexions sur la notion de justice fiscale », *Gestion & Finances publiques*, 2017, n° 3, p. 61-69.

³ Voir en ce sens, Aristote, *Éthique à Nicomaque*, Paris, Flammarion, Coll. Garnier-Flammarion, n° 947, 560 p. ; cité également par A. Dumont, « Impositions affectées et justice fiscale », *RFFP*, 2013, n° 123, p.151.

⁴ M. Bouvier, « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *RFFP*, 2010, n° 112, p. VI. ; M. Bouvier, « La notion de capacité contributive des contribuables dans la société post-moderne », *RFFP*, 2007, n° 100, p. 86.

⁵ M. Bouvier, « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *précité*, p. VI et VII.

⁶ *Idem*.

fiscale apparaît insaisissable⁷, d'autant plus que la fiscalité s'insère dans un tout⁸. Ce lien entre la justice fiscale et la justice sociale n'est guère nouveau puisque Gaston Jèze énonçait en 1922 que les problèmes inhérents à la justice fiscale, à travers les moyens mis en œuvre afin de percevoir les recettes permettant de payer les dépenses, amènent nécessairement à s'interroger sur les concepts de justice sociale, d'égalité et de solidarité⁹.

Ces dernières années, le recours à l'outil fiscal n'a eu de cesse d'augmenter, pour des raisons financières mais aussi politiques. L'impôt est un instrument au service des pouvoirs publics. L'augmentation de son utilisation dans le financement de la Sécurité sociale constitue un mouvement dynamique et progressif. Si initialement elle provient d'un besoin croissant de financement et de l'impossibilité de financer toutes les prestations sociales avec des cotisations sociales, elle a entraîné une nécessaire diversification des ressources qui s'est répercutée sur leur régime et leur recouvrement, au point de faire évoluer la structure du financement de la Sécurité sociale mais aussi du droit de la sécurité sociale et du système social auquel il appartient¹⁰. Le besoin croissant de ressources de la Sécurité sociale a modifié le schéma théorique initial. Cette recherche de nouveaux financements

pour la Sécurité sociale n'est pas récente puisque Jacques Hebert mettait en évidence, en 1966 lors d'un débat à l'Assemblée Nationale, les raisons la justifiant¹¹. Il était d'ailleurs un des premiers à retenir cette qualification d'impôt social afin de qualifier les impôts affectés à la Sécurité sociale. Le législateur a depuis créé de plus en plus d'impôts et taxes affectés qui ne s'inscrivent plus nécessairement en contrepartie d'une baisse des cotisations sociales. Avec l'accentuation de cette logique financière et sociale, la différence entre impositions et cotisations de Sécurité sociale s'est réduite.

L'augmentation du recours à la fiscalité procède d'un choix politique, le choix d'augmenter le recours à l'impôt et aux règles fiscales dans le droit de la sécurité sociale. Elle est motivée par des considérations de droit interne ayant des répercussions constitutionnelles qui viennent justifier l'action et le comportement du législateur. Les choix politiques incitent le législateur à modifier le cadre juridique du recours à l'impôt et traduit une valorisation certaine de l'autorisation parlementaire en procurant du relief à l'évaluation des pratiques budgétaires¹². Les politiques mises en place par les gouvernants viennent justifier dès lors l'utilisation de la fiscalité en tant qu'instrument.

⁷ G. N. Larin, L. Latulippe, « Les canons de la justice fiscale : évolution et influences », *RFFP*, 2013, n° 124, p. 5.

⁸ L. Godbout, S. ST-Cerny, « Déchiffrer la justice fiscale », *RFFP*, 2013, n° 124, p. 59.

⁹ « Il faut trouver les moyens de payer les dépenses. Alors intervient le problème des recettes, de l'impôt, de la répartition des charges entre les individus. Problème essentiellement politique, car il s'agit de savoir qui paiera, dans quelle mesure on paiera, de quelle manière on paiera. Ici apparaissent au premier plan les concepts politiques de justice sociale, d'égalité vraie, de solidarité nationale », G. Jèze, *Cours de science des finances et de législation financière française*, Paris, Éd. Giard, 1922, p. 11.

¹⁰ A. Dort, *Fiscalité et Sécurité sociale. Étude de la fiscalisation des ressources de la Sécurité sociale*, Paris, L'Harmattan, 2019, p. 59.

¹¹ « Le budget de protection sociale de la nation est en accroissement constant. Les cotisations actuelles

sont forcément limitées, alors que la consommation augmente. Les cotisations sont en effet établies d'après le nombre d'heures de travail et celui-ci est pratiquement constant et sera même vraisemblablement réduit à l'avenir. Au regard de la concurrence internationale, nos produits et nos services doivent évidemment rester compétitifs. La charge sociale qu'ils supportent doit rester tolérable. Or il est impossible d'augmenter le nombre d'heures de travail et d'élever les charges de la production. La fiscalisation s'impose donc. Pour nous, le temps des assurances conçues comme il y a trente ans est révolu. Le principe de l'impôt est admis implicitement par tous ; l'impôt social doit être proportionné aux ressources de chacun et aux besoins de tous et seule cette fiscalisation permettrait la politique de transfert que nous souhaitons » (J. Hebert, *Débats parlementaires*, Assemblée nationale, *JO*, 1^{re} séance du 9 juin 1966, p. 1840).

¹² A. Desrameaux, *Finances publiques*, Paris, PUF, 2013, p. 250.

Un tel mouvement traduit une instrumentalisation au service de la Sécurité sociale car elle provient d'objectifs et de motivations politiques ayant des dimensions constitutionnelles. Elle renforce dès lors les fondements constitutionnels des finances sociales puisqu'elle permet d'assembler les dimensions fiscales et sociales de la justice à travers l'impôt affecté. Elle permet de développer la solidarité qui s'inscrit comme le fondement théorique de l'impôt mais aussi comme la fonction assignée à celui-ci. La solidarité fonde et motive l'utilisation de l'impôt dans le domaine social. Par ces aspects, le financement de la Sécurité sociale et le droit applicable en la matière n'en sont que plus démocratiques. Il convient dès lors de se demander comment l'impôt social devient un instrument de la justice fiscale et sociale. L'impôt s'inscrit comme une prestation pécuniaire obligatoire visant à couvrir les charges publiques à titre définitif dans un but démocratique, solidaire et juste. Son affectation à la Sécurité sociale ne fait que renforcer ses aspects politiques, moraux et constitutionnels. Par l'impôt, la justice fiscale semble s'intégrer pleinement à la justice sociale. L'impôt s'illustre dès lors comme un instrument de justice fiscale (I) au service de la justice sociale (II).

I – L'impôt social, un instrument de justice fiscale

Que l'impôt soit social ou non, il doit se conformer à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de

1789 qui affirme la légitimité de l'impôt reposant sur une «représentation bien admise qui pose la fiscalité comme la concrétisation d'un lien social, d'une solidarité entre citoyens, d'une participation matérielle à une même communauté»¹³. La légitimité d'une intervention politique s'apprécie à travers son caractère légitime soit par la conformité au droit, par le fondement en droit ou en justice, soit par la conformité à la morale et par son bien-fondé. La légitimité de l'impôt tend dès lors à rendre ce dernier plus juste. Il n'est ainsi pas surprenant de constater que la justice fiscale est parfois appréciée au regard de cet article 13 ; certains auteurs allant d'ailleurs jusqu'à affirmer que cet article « définit tout simplement la justice fiscale »¹⁴. Un tel lien a d'ailleurs été effectué à trois reprises par les parlementaires lors de saisines du Conseil constitutionnel. La première référence à la justice fiscale au regard de cet article de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen est faite par des députés lors d'une réponse aux observations du gouvernement sur la décision n° 97-393 DC concernant la mise sous conditions de ressources des allocations familiales¹⁵. Ce lien entre l'article 13 de la DDHC et la justice fiscale sera ensuite repris deux fois par les parlementaires, lors de la saisine relative à la loi de financement de la sécurité sociale pour 1999¹⁶ ainsi que pour celle relative à la loi de financement de la sécurité sociale pour 2000¹⁷.

¹³ M. Bouvier, « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne », *RFFP*, 2013, n° 124, p. 16.

¹⁴ V. Drezet, « L'impôt, les riches, la crise et la justice fiscale... », *Mouvements*, 2010, n° 64, p. 48.

¹⁵ « Enfin, le Conseil ne pourra que s'étonner de voir le Gouvernement présenter le quotient familial comme une aide à la famille alors que son principe "à niveau de vie égal, taux d'imposition égal" n'est que la traduction législative de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Cette curieuse conception de la justice fiscale où le fait de payer moins d'impôt parce qu'on a un niveau de vie altéré par ses charges de famille est comptabilisé comme une "aide de l'État" est, bien entendu, contestée par

tous les organismes scientifiques indépendants à commencer par l'OCDE et EUROSTAT ».

¹⁶ « Les effets de seuils massifs de cette contribution méconnaissent enfin le principe tiré à l'article 13 de la Déclaration des droits de 1789, selon lequel la contribution commune "doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés" et qui fonde un principe de justice fiscale ».

¹⁷ « Les effets de seuil massifs de cette contribution méconnaîtront le principe de justice fiscale posé par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, selon lequel la contribution commune "doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés" ».

Le Conseil constitutionnel n'a, pour l'instant, toujours pas expressément cité la justice fiscale dans ses décisions. L'idée de justice fiscale demeure l'un des fondements essentiels¹⁸ de la légitimité de l'impôt. Elle doit cependant s'appréhender face à la justice sociale. Il est par ailleurs intéressant de constater que lors du premier lien effectué devant le Conseil constitutionnel entre ces deux notions, les députés souhaitaient mettre en évidence le non-respect de la justice fiscale au regard de la mise sous conditions de ressources des allocations familiales, soit au regard de la mise en œuvre d'une politique sociale. Force est de constater que ce lien entre la justice fiscale et la légitimité de l'impôt a été fait par les parlementaires au regard de dispositions présentes dans des lois de financement de la sécurité sociale. La justice fiscale ne relève donc pas exclusivement et uniquement des lois de finances. Le juge constitutionnel se retrouve alors « au nœud des tensions qui traversent la justice fiscale »¹⁹ mais aussi sociale.

L'impôt, sous l'angle de la justice fiscale, doit s'apprécier également au regard du principe du consentement à l'impôt qui est affirmé par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Cet article 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 ». La loi fiscale doit donc être votée par les représentants

de citoyens²⁰ car le prélèvement fiscal a pour contrepartie des dépenses de l'État, destinées à financer les fonctions de souveraineté, les services publics et les opérations d'intérêt général²¹. Bien qu'il s'agisse d'un principe fondateur du droit fiscal, le Conseil constitutionnel a estimé qu'il ne pouvait fonder une question prioritaire de constitutionnalité en considérant que « les dispositions de l'article 14 de la Déclaration de 1789 sont mises en œuvre par l'article 34 de la Constitution et n'instituent pas un droit ou une liberté qui puisse être invoqué, à l'occasion d'une instance devant une juridiction, à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution »²². Si pour André Barilari, le consentement à l'impôt est une prérogative du Parlement²³, Loïc Philip ne partage pas ce point de vue et maintient contre la décision du Conseil constitutionnel qu'il s'agit d'un droit fondamental²⁴. L'impôt prélevé par l'État doit cependant être accepté par les représentants de la Nation, et ceci indépendamment de son affectation. Les lois de financement de la Sécurité sociale ne sont pas des lois de finances, mais s'inscrivent tout de même dans le cadre des principes du consentement à l'impôt et du contrôle de la dépense publique énoncés par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen²⁵.

Le principe de nécessité de l'impôt, également applicable à l'impôt social, découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen qui

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ E. De Crouy-Chanel, « La portée conférée par le Conseil aux décisions qu'il rend en matière fiscale », *Jus Politicum*, n° 21 : <http://juspoliticum.com/article/La-portee-conferee-par-le-Conseil-aux-decisions-qu-il-rend-en-matiere-fiscale-1258.html>.

²⁰ A. Barilari, *Le consentement à l'impôt*, Paris, Presses de Science Po, Coll. « La bibliothèque du citoyen », 2000, p. 16.

²¹ *Ibid.*

²² CC, déc. n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *SNC KIMBERLY CLARK* [Incompétence négative en

matière fiscale], *JO* du 19 juin 2010, p. 11149, Recueil, p. 114, Considérant n° 4.

²³ A. Barilari, « Les compétences du législateur en matière fiscale et financière », *Constitutions*, n° 2, 2010, p. 283.

²⁴ L. Philip, « Jurisprudence du Conseil constitutionnel, août 2009-juillet 2010 », *RFDC*, n° 84, 2010, p. 824-830.

²⁵ X. Prétot, « Du bon usage du pouvoir normatif en matière d'assiette et de recouvrement des cotisations de Sécurité sociale », *Droit social*, 2009, n° 3, p. 323.

dispose que « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Il est « un élément consubstantiel du consentement à l'impôt »²⁶. Cette nécessité est renforcée en matière sociale puisque le recours à l'impôt permet justement d'augmenter les ressources de la Sécurité sociale afin de pouvoir financer les prestations sociales qui ne cessent de s'accroître. Le respect de ces principes permet l'application de la justice fiscale puisqu'un prélèvement fiscal doit être justifié, nécessaire et consenti afin de paraître juste. S'il est délicat de concilier ces deux principes avec le droit de propriété²⁷, la justice fiscale en découle sans qu'il soit besoin d'opérer cette conciliation. La justice fiscale est ainsi liée à des principes constitutionnels reconnus et mis en place par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Bien qu'elle soit fondée, comme les principes qui la composent, sur l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, la justice fiscale n'a pas une valeur constitutionnelle. Il s'agit d'une notion d'essence politique²⁸ qui interagit avec le « civisme fiscal visant à mieux faire accepter l'impôt et à rendre le meilleur service au meilleur coût »²⁹. La justice

fiscale, rarement définie, aspire à sanctionner ou récompenser le système fiscal tant au regard du droit et des sources normatives sur lesquelles elle s'appuie qu'au regard de la morale fiscale.

Rappelons toutefois que, pour l'instant, la justice fiscale n'est pas définie par les textes, même si certains députés ont déposé un amendement en ce sens sur le projet de loi constitutionnelle pour une démocratie plus représentative, responsable et efficace. Selon ces derniers, la justice fiscale regroupe trois principes : « la progressivité de l'impôt en fonction des capacités contributives réelles des citoyens », « l'égalité devant l'impôt entre les citoyens » ainsi que « l'égalité devant l'impôt suivant le type de revenus »³⁰. En raison de l'affaire *Benalla* et du retrait ultérieur du texte, l'Assemblée nationale n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur cet amendement. Il est néanmoins intéressant de retenir que la progressivité et l'égalité semblent être unanimement perçues comme des composantes de la justice fiscale, et ceci même si la justice fiscale semble être un concept à géométrie variable³¹, qui renvoie à plusieurs théories de l'impôt puisque c'est en son nom « qu'ont été proclamés le principe de l'égalité devant l'impôt et celui de l'universalité du prélèvement fiscal »³².

²⁶ A. Barilari, « Le Conseil constitutionnel abandonne-t-il l'objectif constitutionnel de lutte contre la fraude ? », *Constitutions*, 2014, n° 1, p. 74.

²⁷ Voir en ce sens, É. Oliva, « L'appréciation du caractère confiscatoire ou excessif de l'impôt par le Conseil constitutionnel », *RFDA*, 2013, n° 6, p. 1273-1290.

²⁸ Y. Brard, « Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts », *Dalloz*, 1998, n° 11, p. 118.

²⁹ M. Bouvier, « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne », *op. cit.*, p. 17.

³⁰ « Article additionnel, après l'article 5, insérer l'article suivant :

Après l'article 46 de la Constitution, il est inséré un article 46-1 ainsi rédigé :

« Art. 46-1. – La République garantit la justice fiscale. Celle-ci comporte notamment les principes suivants :
"1° La progressivité de l'impôt en fonction des capacités contributives réelles des citoyens. Le Parlement est libre dans les taux d'imposition qu'il peut fixer pour atteindre cet objectif ;

"2° L'égalité devant l'impôt entre les citoyens. À cette fin, la lutte contre la fraude fiscale, ainsi que la lutte contre l'optimisation et l'évasion fiscales en tant qu'elles constituent un abus de droit, doivent être prioritaires ;

"3° L'égalité devant l'impôt suivant le type de revenus. Le Parlement veille notamment à ce que les revenus du capital soient davantage taxés que les revenus du travail.

"Les dispositions du présent article peuvent être précisées et complétées par une loi organique. », Amendement n° 1275, présenté par M. Coquerel, Mme Autain, M. Bernalices, M. Corbière, Mme Fiat, M. Lachaud, M. Larive, M. Mélenchon, Mme Obono, Mme Panoï, M. Prud'homme, M. Quatennens, M. Ratenon, Mme Ressiguié, Mme Rubin, M. Ruffin et Mme Taurine, Assemblée Nationale, 5 juillet 2018.

³¹ V. Drezet, « Pour l'impôt. Mieux l'impôt, voilà l'enjeu ! », *Pouvoirs*, 2014, n° 151, p. 43.

³² M. Bouvier, « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne », *op. cit.*, p. 20.

Le principe du consentement à l'impôt est lié au principe de nécessité de l'impôt, mais aussi à son affectation. Afin de pouvoir consentir librement à l'impôt, le contribuable doit percevoir « l'utilité des dépenses financées par l'impôt »³³. Avec la publicisation des finances publiques, les finances des États sont connues des contribuables et de leurs représentants. Les situations budgétaires ne peuvent plus être dissimulées, d'autant plus que le contribuable est plus soucieux qu'autrefois de l'utilisation qui est faite de l'argent public³⁴. André Barilari considère d'ailleurs que « lorsque le contribuable voit concrètement l'affectation de sa contribution, il l'accepte mieux. Il est à même de s'assurer de l'intérêt du but poursuivi et d'apprécier les bénéfices qu'il pourra en attendre pour lui-même »³⁵. Ainsi l'intérêt de l'affectation au regard de l'adhésion et du consentement est prouvé, *a contrario*, par les réactions qui se produisent lorsqu'un impôt justifié par un objectif précis est pérennisé et remis dans le budget général³⁶. L'affectation se traduit alors comme une notion de juste retour³⁷ qui légitime l'impôt. Néanmoins, l'affectation n'est initialement pas prévue dans la définition de l'impôt. Clémence Royer considère en ce sens que « l'impôt est la quote-part de puissance productrice, sous forme de services personnels ou de contributions de toute nature, que chaque citoyen doit à la communauté, en échange des services qu'il en a reçus, en reçoit et en recevra par le fait de la participation sociale, et à titre de restitution des avances faites par les générations passées au profit des générations futures. Cette contribution est obligatoire et

personnelle pour chacun dans la mesure actuelle de ses facultés. Elle doit être suffisante pour maintenir l'État social au degré de civilisation qu'il a atteint, et pour lui permettre de progresser encore »³⁸. Elle est une des premières à mettre en évidence la nécessaire distributivité de l'impôt et son éventuel lien avec l'État social, et ceci même si elle se place dans la théorie de l'impôt-assistance. Cette définition doit cependant être nuancée car elle limite l'impôt au seul prix des services rendus par l'État. Clémence Royer retient tout de même une vision solidariste de l'impôt. La conception solidariste de l'impôt est liée à la conception redistributive de la justice fiscale³⁹ qui implique que l'impôt soit nécessairement progressif⁴⁰ et qu'il soit personnalisé et tienne compte de la faculté contributive du contribuable⁴¹. Pour Vincent Drezet, le consentement à l'impôt « doit être reconstruit »⁴². La fiscalité sociale permet cette reconstruction. La justice fiscale trouve ainsi matière à s'exprimer pleinement concernant le financement de la Sécurité sociale à travers l'affectation des prélèvements fiscaux à la Sécurité sociale. Selon Guy Carcassonne, le progrès nécessaire du consentement à l'impôt serait « d'imaginer des règles beaucoup plus exigeantes en matière d'affectation, et à une personne publique et à un type de dépenses extrêmes précis »⁴³. Si l'affectation n'a pas été modifiée dans ce sens en raison du principe d'universalité, elle permet toutefois un meilleur consentement à l'impôt. L'impôt doit cependant prendre en compte le principe d'égalité s'il veut être juste. L'égalité s'exprime notamment à travers la prise en

³³ A. Barilari, *Le consentement à l'impôt*, op. cit., p. 14.

³⁴ M. Bouvier, « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne », op. cit., p. 16.

³⁵ A. Barilari, *Le consentement à l'impôt*, op. cit., p. 116.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ *Id.*, p. 115.

³⁸ C.-A. Royer, *Théorie de l'impôt ou la dime sociale*, t.1, Paris, Guillaumin, 1862, p. 27.

³⁹ M. Bouvier, « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne », op. cit., p. 18.

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ *Ibid.*

⁴² V. Drezet, « Quelle redistribution fiscal-social ? », *L'économie politique*, 2010, n° 47, p. 37.

⁴³ G. Carcassonne, « La portée du consentement à l'impôt et les limites du pouvoir fiscal du législateur », in L. Philip, *L'exercice du pouvoir financier du Parlement*, Paris, Economica, 1996, p. 45.

compte des facultés contributives. Cette personnalisation du financement trouve son expression dans le quotient familial mais aussi dans la progressivité.

Les impositions sociales, comme la contribution sociale généralisée ou la contribution au remboursement de la dette sociale, sont calculées sans application d'un quelconque quotient familial⁴⁴. Le Conseil constitutionnel considère que l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen « ne suppose pas l'existence d'un quotient familial »⁴⁵. Le quotient familial a été mis en place en 1945 et vise à prendre en compte la taille du foyer pour le calcul de l'impôt sur le revenu⁴⁶. Le revenu imposable d'un foyer est divisé par un nombre de parts qui dépend des configurations familiales. Il permet la prise en compte des charges de famille en divisant le revenu imposable avant de le soumettre à l'imposition progressive⁴⁷. Le quotient familial est une « composante nécessaire de l'impôt progressif »⁴⁸. En revanche, si la contribution sociale généralisée n'est pas soumise à un barème progressif, tel n'est pas le cas de l'impôt sur le revenu. Pour Jean-Baptiste Geffroy, la fusion de l'impôt sur le revenu et de la contribution sociale généralisée suppose d'ailleurs l'abandon du quotient familial au profit de l'individualisation de l'impôt⁴⁹. La proposition est alors source de

difficultés au regard du caractère constitutionnel de la progressivité de l'impôt sur le revenu⁵⁰. La progressivité de l'impôt est généralement considérée comme « un instrument essentiel de la "justice sociale" »⁵¹ mais la justice sociale ne peut être limitée à cette seule considération. Bien que la contribution sociale généralisée soit un prélèvement proportionnel et qu'en matière d'imposition du revenu, un barème progressif correspond, en principe, mieux qu'un système proportionnel aux conceptions de la justice fiscale les plus couramment admises⁵², la contribution sociale généralisée demeure bien acceptée par le corps social puisqu'elle soumet l'ensemble des contribuables à un taux de prélèvement identique⁵³ et initialement modique. Le quotient familial apparaît comme un avantage fiscal octroyé pour alléger le coût de certains services rendus dans un but social⁵⁴. Il permet ainsi d'accentuer la justice fiscale d'un prélèvement progressif. Le quotient familial et l'imposition conjointe des couples constituent les piliers de la politique familiale française⁵⁵. Il apparaît alors comme un « mécanisme propre à la France »⁵⁶. Toutefois, si le principe du consentement à l'impôt est l'acte de

⁴⁴ Y. Gaudemet, « Heurs et malheurs du quotient familial », *Revue juridique de l'économie publique*, 2013, n° 707, p. 1-2.

⁴⁵ CC, déc. n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, Époux M [Impôt de solidarité sur la fortune], JO du 30 septembre 2010, p. 17783, Recueil, p. 259, Considérant n° 14.

⁴⁶ N. Leandri, L. Maurin, « Quotient familial : une aide injustifiée aux plus aisés », *Cahiers français, La santé, quel bilan ?*, 2012, n° 369, p. 72.

⁴⁷ P. Beltrame, G. Montagnier, « L'Europe des impôts », *AJDA*, 1990, p. 244.

⁴⁸ H. Sterdyniak, « Le quotient familial, composante nécessaire de l'impôt progressif », *Cahiers français, La santé, quel bilan ?*, 2012, n° 369, p. 75.

⁴⁹ J.-B. Geffroy, « Aux risques d'une révolution fiscale : la fusion entre la CSG et l'impôt sur le revenu », 2012, *RFFP*, n° 118, p. 113.

⁵⁰ CC, déc. n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, JO du 30 décembre 1990, p. 16 609, Recueil, p. 95 ; CC, déc. n° 93-320 DC, 21 juin

1993, *Loi de finances rectificative pour 1993*, Cons. 32, JO du 23 juin 1993, p. 8869, Recueil, p. 146 ;

X. Prétot, « Le principe de la progressivité de l'impôt sur le revenu revêt-il un caractère constitutionnel ? En marge de la modification du régime de la CSG », *Droit social*, 1993, n° 9-10, p. 788.

⁵¹ P. Salin, « Contre la progressivité », *Droit fiscal*, 2012, n° 14, comm. 247, p. 67.

⁵² A. Euzéby, « La contribution sociale généralisée (CSG) : justifications et perspectives », *Droit social*, 1991, p. 647 ; G. Chivet, « La fraternité dans le droit constitutionnel français », Conférence en l'honneur de Charles Doherty Gonthier, 20-21 mai 2011.

⁵³ A. Euzéby, *op. cit.*, p. 647.

⁵⁴ D. Tabuteau, « Topologie des politiques sociales », *Droit social*, 2012, n° 6, p. 624.

⁵⁵ C. Collombet, « Focus – La fiscalité familiale en Europe », *Informations sociales*, 2013, n° 175, p. 114.

⁵⁶ M. Glaude, « L'originalité du système du quotient familial », *Économies et statistique*, 1991, Vol. 248, p. 52.

naissance ⁵⁷ du Parlement, certains regrettent que le Parlement ne puisse fixer les taux des cotisations sociales, d'autant plus que celles-ci ne prennent pas en compte le quotient familial. Afin d'être plus juste, « l'impôt doit être progressif, personnalisé, et tenir compte de la faculté contributive du contribuable »⁵⁸. La justice fiscale évolue ainsi en parallèle de la société et de ses mœurs. La contribution sociale généralisée bien qu'elle ne soit ni progressive, ni complètement influencée par le quotient familial⁵⁹, commence à être perçue comme plus juste que l'impôt sur le revenu en raison de son assiette large, son taux faible et le peu d'exonérations existantes en comparaison de celles mises en place pour l'impôt sur le revenu. La prise en compte des facultés contributives et du quotient familial permet toutefois d'obtenir plus facilement le consentement à l'impôt des administrés.

L'impôt apparaît comme nécessaire à l'éveil de la conscience politique puisque sans impôt, pas de nécessité de rechercher le consentement des citoyens, pas de conscience des droits mais aussi des devoirs, et pas de débat démocratique réel⁶⁰. Si au-delà de quelques principes, justifiant juridiquement le consentement à l'impôt, les finances publiques et le droit fiscal n'ont jamais été une famille fusionnelle⁶¹, les deux sont toutefois soumis au principe de légalité fiscale. Le consentement à l'impôt étant le corollaire de ce principe, la décision fiscale démocratique prise par des représentants élus constitue « la plus ancienne alliance du citoyen et de l'impôt »⁶². La loi fiscale

garantit le consentement à l'impôt, quelle que soit la destination de celui-ci, d'autant plus qu'elle détermine les impôts étatiques ainsi que les impôts sociaux. La loi fiscale devient alors la garantie du consentement de l'impôt⁶³ et l'impôt un instrument de redistribution des fortunes et des revenus permettant les transferts sociaux. L'impôt s'illustre dès lors comme un instrument au service de la justice sociale⁶⁴.

II – L'impôt social, un instrument au service de la justice sociale

La fiscalité est un instrument qui est mis au service du financement de la Sécurité sociale et plus généralement, au service des politiques sociales. L'impôt est conçu comme un instrument de réalisation de la société, un « instrument d'un conservatisme éclairé »⁶⁵. Le recours à la fiscalité provient d'un choix politique et l'instrumentalisation qu'elle constitue s'inscrit dans ce même but et produit des effets permettant de parvenir aux fins envisagées ou d'exécuter l'action souhaitée. Ce choix repose sur une volonté politique d'accroître la place des droits sociaux au sein de l'État de droit. Les répercussions de cette instrumentalisation sont constitutionnelles mais aussi parlementaires et structurelles. L'instrumentalisation met ainsi en évidence la disponibilité des ressources publiques ainsi que les « incidences économiques de la technique de prélèvement des recettes destinées à assurer le financement de la Sécurité sociale »⁶⁶.

⁵⁷ E. Marie, « Le Parlement et la Sécurité sociale », *Droit social*, 1992, n° 3, p. 287.

⁵⁸ M. Bouvier, « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *RFFP*, 2010, n° 112, p. VII.

⁵⁹ Rappelons toutefois que les contribuables dont le revenu fiscal de référence est inférieur à un certain seuil bénéficient d'une exonération de CSG. Ce seuil varie en fonction du nombre de parts du quotient familial.

⁶⁰ A. Barilari, *Le consentement à l'impôt*, op. cit., p. 13.

⁶¹ T. Lambert, « Droit public financier et droit fiscal : une famille à recomposer », *RFFP*, 2016, n° 133, p. 120.

⁶² M. Bouvier, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP*, 2010, n° 112, p. 27.

⁶³ L. Gay, A. Mangiavillano, « Droit constitutionnel », *Dalloz*, 2015, p. 1458.

⁶⁴ J.-B. Geffroy, « Aux risques d'une révolution fiscale : la fusion entre la CSG et l'impôt sur le revenu », *RFFP*, 2012, n° 118, p. 112.

⁶⁵ P. Marchessou, « Droit fiscal et pensée politique », in *Pensée politique et droit*, Association française des historiens des idées politiques, Aix-en-Provence, PUAM, 1998, p. 482.

⁶⁶ Association pour l'étude des problèmes économiques et humains de l'Europe, *Introduction à*

Le recours à l'impôt, en tant qu'instrument de justice fiscale au service de la justice sociale, illustre une conciliation des libertés. Les finances sociales semblent reposer sur une imbrication constitutionnelle mêlant la solidarité, l'égalité, les droits-créances et la justice fiscale.

Le principe d'égalité est ainsi un des piliers originels du consentement à l'impôt⁶⁷ et de la justice fiscale, que cet impôt soit fiscal ou social. Ce principe lie la notion de justice fiscale à celle de justice sociale. Il paraît difficile de définir la notion même de justice sociale lorsque l'on constate que ni les constituants, ni les législateurs, ni les juges n'ont proposé de définition juridique de la justice sociale⁶⁸. En observant les renvois opérés à la notion de justice sociale dans les documents et décisions du Conseil constitutionnel, la justice sociale apparaît alors comme un objectif fixé par le législateur⁶⁹. La justice sociale est ainsi parfois recherchée à travers l'outil fiscal, comme par exemple à travers l'abattement sur la contribution sociale généralisée et la contribution au remboursement de la dette sociale⁷⁰. La justice sociale est ainsi directement liée à la fiscalité, mais aussi aux droits à prestations. Le gouvernement affirme par ailleurs dans ces observations relatives à la loi de financement de la sécurité sociale pour 1998 qu'en matière de droit à prestation, le législateur dispose d'une grande latitude et qu'il lui appartient notamment « d'introduire plus de justice sociale »⁷¹

dans les conditions d'octroi d'une catégorie de prestations. S'il est intéressant d'observer que les parlementaires et le gouvernement mobilisent aisément ce concept de justice sociale, il convient de retenir que le Conseil constitutionnel ne l'utilise pas directement à l'instar de ce qu'il fait en matière de justice fiscale. Cependant, cette notion ne peut être dissociée de la recherche de l'égalité d'accès à la solidarité collective qui la compose, ainsi que la recherche d'équité. La justice sociale tend ainsi à aboutir à l'égalité des droits, ainsi qu'à une solidarité collective permettant une distribution équitable des richesses au sein de la société. L'article 2 de la Déclaration de Philadelphie caractérise ce qui se rapproche le plus de la justice sociale en considérant que « tous les êtres humains, quels que soient leur race, leur croyance ou leur sexe, ont le droit de poursuivre leur progrès matériel et leur développement spirituel dans la liberté et la dignité, dans la sécurité économique et avec des chances égales ». La justice sociale ne peut ainsi être réduite à une distribution de droits individuels car la poursuite de sa réalisation donne sens à l'action de tous⁷². La création de la Sécurité sociale trouve sa justification dans un souci élémentaire de justice sociale⁷³. L'objectif était que l'ensemble des classes soient traitées sur le même pied au regard des prélèvements et des barèmes de prestations, que les inégalités sociales soient donc lissées, qu'en un mot,

L'étude du financement de la Sécurité sociale, Paris, 1964, p. 26.

⁶⁷ A. Barilari, *Le consentement à l'impôt*, *op. cit.*, p. 108.

⁶⁸ L. Burgogue-Larsen, « Les paradoxes de la justice sociale », in L. Burgogue-Larsen (dir.), *La justice sociale saisie par les juges en Europe*, Paris, Pedone, 2013, Coll. « Cahiers européens », n° 4, p. 195.

⁶⁹ Cet objectif est rappelé par les députés et les sénateurs lors de leurs saisines du Conseil constitutionnel relatives à la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014, CC, déc. n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, saisine de 60 députés ; saisine de 60 sénateurs.

⁷⁰ « La justice sociale recherchée par le législateur au travers de l'abattement sur la CSG et la CRDS ne doit pas être dénaturée par une rupture caractérisée de l'égalité entre les contribuables telle qu'elle apparaît dans l'économie du texte », CC, déc. n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2001*, saisine de 60 députés.

⁷¹ CC, déc. n° 97-393 DC du 18 décembre 1997, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1998*, Observations du gouvernement.

⁷² A. Supiot, « Justice sociale et libéralisation du commerce international », *Droit social*, 2009, n° 2, p. 132.

⁷³ N. Dufourcq, « Sécurité sociale : le mythe de l'assurance », *Droit social*, 1994, n° 3, p. 291.

les principes de solidarité, de généralité et d'équité l'emportent⁷⁴.

Si l'égalité est une composante importante de la justice fiscale, elle doit aussi faire preuve d'équité. François Piétri considère d'ailleurs qu'« un système d'impôt, comme toute œuvre humaine, n'est solide et durable qu'à force d'équité, et [...] un maximum de justice y est la condition, et non point le pis-aller, d'un maximum de résultat »⁷⁵. Cette réflexion rejoint celle de Marc Leroy pour qui un système fiscal se mesure aussi à l'aune de l'équité⁷⁶. Il distingue ainsi deux types d'équité puisqu'il oppose l'équité verticale à l'équité horizontale. La première suppose que les taux moyens d'imposition s'élèvent avec la capacité contributive tandis que la seconde implique que les contribuables placés dans la même situation soient traités de la même façon⁷⁷. L'équité constitue ainsi la valeur phare de la justice sociale⁷⁸. La justice fiscale, tout comme le principe d'égalité, s'apprécie alors devant tous les impôts et non au regard d'un seul. S'il apparaît que le principe du consentement à l'impôt s'applique majoritairement en matière de justice fiscale, la justice sociale se conforme au principe d'égalité à travers l'équité. La justice fiscale implique alors « une appréciation globale, prenant réellement en compte tous les impôts, voire tous les prélèvements obligatoires »⁷⁹. Les cotisations sociales organisent une solidarité, elles sont maintenues dans une approche classique du principe d'égalité⁸⁰. Elles relèvent également de la

justice fiscale. La répartition des ressources n'étant pas illimitée, le législateur doit établir des critères et des plafonds faisant entrer les individus dans des catégories distinctes selon leur situation⁸¹, tout en respectant le principe d'égalité et d'équité entre les contribuables et les cotisants. Certains aspects sociaux, comme le choix d'unité de l'imposition, relèvent ainsi de la justice fiscale⁸², et certains aspects fiscaux relèvent de la justice sociale. Le principe d'égalité met en œuvre l'idéal de justice sociale, dans la mesure où, en France comme en Allemagne, « il est "nourri" par la notion de capacité contributive »⁸³. La justice fiscale se rapproche alors de l'égalité « réelle » conçue par Montesquieu comme l'égalité de la bonne démocratie qui constitue l'âme de l'État⁸⁴. Cette notion d'égalité réelle rejoint celle de justice commutative. Vincent Drezet considère à ce titre que « l'impôt doit jouer un rôle plus actif dans la réduction des inégalités, à la fois dans le but de rechercher une plus grande justice fiscale dans la redistribution des richesses, condition nécessaire au maintien du "pacte social" dans une démocratie, mais également, plus prosaïquement, dans un but de sortir de la crise en répartissant mieux la dette de la crise dans un contexte de forte pression sur les finances publiques »⁸⁵. L'égalité, ou la lutte contre les inégalités, lie le principe d'égalité et la justice fiscale mais aussi sociale.

Dans la mesure où le mode de gestion de la Sécurité sociale n'est pas précisé par

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ F. Piétri, *Justice et injustice fiscale*, Paris, Éd. Tallandier, 1933, p. 73.

⁷⁶ M. Leroy, « Quelle convergence pour les politiques fiscales en Europe ? », *RMCUE*, 1995, n° 393, p. 677.

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ C. Bec, *La Sécurité sociale, une institution de la démocratie*, Paris, Gallimard, Coll. « Bibliothèque des sciences humaines », 2014, p. 224 ; Cité également par A.-S. Ginon, « Dossier – Les transformations de la Sécurité sociale : question de droits ou du droit ? », *RDSS*, 2016, p. 80.

⁷⁹ Y. Brard, « Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts », *Dalloz*, 1998, n° 11, p. 118.

⁸⁰ J.-P. Camby, « Impositions, cotisations, Constitution », *RFFP*, 2014, n° 128, p. 239.

⁸¹ C. Nivard, « La justice sociale dans la jurisprudence conventionnelle », in L. Burgorgue Larsen (dir.), *La justice sociale saisie par les juges en Europe*, Paris, Pedone, 2013, Coll. Cahiers européens, n° 4, p. 72.

⁸² M. Leroy, « Quelle convergence pour les politiques fiscales en Europe ? », *op. cit.*, p. 677.

⁸³ A. Mangiavillano, *Le contribuable et l'État, l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne-France)*, Paris, Dalloz, Coll. « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », 2013, p. 130.

⁸⁴ F.-P. Benoît, « Montesquieu, inspirateur des Jacobins. La théorie de la "bonne démocratie" », *RDP*, 1995, p. 11-12.

⁸⁵ V. Drezet, « L'impôt, les riches, la crise et la justice fiscale... », *Mouvements*, 2010, n° 64, p. 44-45.

les textes⁸⁶, celui-ci doit être concilié avec les autres droits potentiellement applicables. Le choix du législateur ne doit méconnaître « aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle »⁸⁷. Le droit de la sécurité sociale doit ainsi se concilier avec des droits et principes constitutionnels d'application générale, et « dont il incombe au juge de tirer les conséquences quant à l'exercice du pouvoir législatif en matière sociale comme en toute autre matière »⁸⁸. Ces droits se situent au sommet de la hiérarchie des normes, le législateur doit s'y conformer lorsqu'il met en œuvre les droits-créances. Il doit ainsi respecter les autres droits et principes constitutionnels puisque ces droits disposent de la même valeur juridique. En effet, dès lors qu'ils expriment une aspiration de l'homme, ses droits sont tous équivalents, dans leur nécessité comme dans leur légitimité⁸⁹. Le législateur doit nécessairement concilier des principes constitutionnels en contradiction. Cette conciliation peut apparaître comme une limitation d'un droit au profit d'un autre, sous couvert de l'exigence d'intérêt général. Le principe de la protection de la santé fait partie de ceux

dont la valeur semble d'ailleurs justifier qu'un principe contraire lui soit sacrifié⁹⁰. Cette conciliation a été effectuée par le Conseil constitutionnel dans la décision n° 2001-451 DC ⁹¹ entre le droit à la protection sociale et la liberté d'entreprendre. Bien que le Conseil constitutionnel ne considère pas certaines normes constitutionnelles supérieures à d'autres, il est toutefois amené à faire prévaloir une norme constitutionnelle sur une autre ⁹². Cette conciliation entre les droits amène le Conseil constitutionnel à vérifier le maintien des garanties légales des exigences constitutionnelles.

Bien que le Conseil constitutionnel refuse d'établir une hiérarchie entre les droits, par son interprétation, il semble autoriser le législateur à déroger à certains droits si cette dérogation est justifiée par le respect d'un autre droit. Le Conseil constitutionnel considère que les dispositions du Préambule de la Constitution de 1946 n'ont « ni pour objet ni pour effet de rendre inapplicables » ⁹³ les dispositions de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Il opère alors une conciliation entre les droits et principes

⁸⁶ X. Prétot, « Les bases constitutionnelles du droit social », *Droit social*, 1991, n° 3, p. 190.

⁸⁷ CC, déc. n° 82-148 DC du 14 décembre 1982, *Loi relative à la composition des conseils d'administration des organismes du régime général de sécurité sociale*, JO du 15 décembre 1982, p. 3750, Recueil, p. 73, Considérant n° 10.

⁸⁸ X. Prétot, « Les bases constitutionnelles du droit social », *op. cit.*, p. 189.

⁸⁹ J. Mourgeon, *Les droits de l'Homme*, Paris, PUF, Coll. « Que sais-je ? », 8^e éd. refondue, 2003, p. 10.

⁹⁰ A.-M. Le Bos-Le Pourhiët, « A propos de la bioéthique : la démocratie selon Ponce Pilate », *Pouvoirs*, 1991, n° 59, p. 165 ; Cité également par L. Gay, *Les « droits-créances » constitutionnels*, Bruxelles, Bruylant, Coll. « Droit public comparé et européen », 2007, p. 390.

⁹¹ « [...] qu'il incombe au législateur comme à l'autorité réglementaire, conformément à leurs compétences respectives, de déterminer, dans le respect des principes posés par ces dispositions, les modalités concrètes de leur mise en œuvre ;[...] qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine qui lui est réservé par l'article 34 de la Constitution, et notamment, comme en l'espèce, dans celui des principes fondamentaux de la sécurité sociale, d'adopter, pour la réalisation ou la conciliation d'objectifs de nature constitutionnelle, des modalités nouvelles dont il lui appartient

d'apprécier l'opportunité, dès lors que, dans l'exercice de ce pouvoir, il ne prive pas de garanties légales des exigences de caractère constitutionnel ; [...] que les dispositions de la loi déferée ont pour objet d'améliorer la protection sociale des agriculteurs non-salariés, notamment par la création d'indemnités journalières et d'une rente décès, ainsi que par une meilleure indemnisation de l'incapacité permanente ; que, dès lors, le législateur a pu, pour satisfaire aux prescriptions des dispositions précitées du Préambule de la Constitution de 1946, choisir de créer une nouvelle branche de sécurité sociale sans commettre, dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, d'erreur manifeste constitutive d'une atteinte inconstitutionnelle à la liberté d'entreprendre », CC, déc. n° 2001-451 DC du 27 novembre 2001, *Loi portant amélioration de la couverture des non-salariés agricoles contre les accidents du travail et les maladies professionnelles*, JO du 1^{er} décembre 2001, p. 19112, Recueil p. 145, Considérant n° 19 à 21.

⁹² L. Philip, « Considérations sur l'évolution de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale », in *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, Aix-en-Provence, PUAM, 2010, p. 462.

⁹³ CC, déc. n° 81-132 DC du 16 janvier 1982, *Loi de nationalisation*, JO du 17 janvier 1982, p. 299, Recueil, p. 18, Considérant n° 17.

constitutionnels. La conciliation met en exergue l'existence d'un contenu minimal des droits à prestations sociales directement protégés par le texte constitutionnel et opposable aux pouvoirs législatif et réglementaire, de même qu'ils doivent respecter un contenu substantiel des droits-libertés⁹⁴. Ce contenu minimal constitue le noyau dur des droits fondamentaux. Les droits fondamentaux peuvent être limités au nom de motifs ou d'exigences impérieux. Néanmoins, le respect des droits fondamentaux ne peut aboutir à affaiblir l'État dans des proportions excessives⁹⁵. Ces restrictions sont qualifiées de « limites aux limites »⁹⁶ et sont constituées « par la nécessité de ne pas remettre en cause le "contenu essentiel", de ne pas "dénaturer" le droit fondamental »⁹⁷. Le Conseil constitutionnel contrôle ainsi le maintien des garanties légales des exigences constitutionnelles depuis 1986⁹⁸. Les garanties légales des exigences constitutionnelles auxquelles le législateur ne peut porter atteinte sont destinées à assurer l'effectivité des droits et libertés et constituent une technique contentieuse efficace⁹⁹. Ce contrôle est un moyen de guider le législateur dans son activité normative et d'influencer son

pouvoir d'appréciation à travers un niveau d'exigence variable¹⁰⁰. Le cadre des garanties légales est plus large que celui de l'effet cliquet puisqu'un tel contrôle n'assure pas nécessairement le retour à la situation précédente. Les garanties légales prévues dans la nouvelle loi doivent seulement être équivalentes aux garanties antérieures. L'adaptation de la protection des droits sociaux impose que le législateur ne soit pas lié par les choix de politique sociale effectués dans le passé¹⁰¹. Le Conseil constitutionnel considère qu'« il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions, dès lors que, ce faisant, il ne prive pas de garanties légales des exigences constitutionnelles »¹⁰². Ce considérant a par la suite été complété puisque le Conseil constitutionnel décide qu'« il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, d'adopter des dispositions nouvelles dont il lui appartient d'apprécier l'opportunité et de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres

⁹⁴ L. Gay, « Le Conseil constitutionnel et les droits à prestations sociales », *AJDA*, 2003, p. 451.

⁹⁵ É. Oliva, « La lutte contre la fraude fiscale : un principe à valeur constitutionnelle ? », in *Le Contentieux fiscal en Débats*, Actes du colloque sur le contentieux fiscal, Aix-en-Provence, 15 et 16 novembre 2013, Paris, LGDJ, 2014, p. 10.

⁹⁶ L. Favoreu et alii, *Droit des libertés fondamentales*, 6^e éd., Paris, Dalloz, 2012, § 203.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ « Il est loisible au législateur de modifier des textes législatifs antérieurs ou d'abroger ceux-ci dès lors que, dans l'exercice de ce pouvoir, il ne prive pas de garanties légales des exigences de caractère constitutionnel », CC, déc. n° 86-217 DC du 18 septembre 1986, *Loi relative à la liberté de communication*, JO du 19 septembre 1986, p. 11294, Recueil p. 141, Considérant n° 82.

⁹⁹ Voir en ce sens, A. Vidal-Naquet, *Les « garanties légales des exigences constitutionnelles » dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, Paris, Panthéon-Assas Paris II, 2007, 672 p.

¹⁰⁰ G. Mollion, « Les garanties légales des exigences constitutionnelles », *RFDC*, 2005, n° 2, p. 264.

¹⁰¹ E. Celestine, « Les incidences de la question préjudicielle de constitutionnalité sur les droits sociaux

constitutionnels », Participation au VII^e Congrès français de droit constitutionnel, Paris, 25, 26 et 27 septembre 2008, p. 17.

¹⁰² CC, déc. n° 2010-605 DC du 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*, JO du 13 mai 2010, p. 8897, Recueil, p. 78, Considérant n° 33 ; CC, déc. n° 2007-550 DC du 27 février 2007, *Loi relative à la modernisation de la diffusion audiovisuelle et à la télévision du futur*, JO du 7 mars 2007, p. 4368, Recueil, p. 81, Considérant n° 4 ; CC, déc. n° 2004-499 DC du 29 juillet 2004, *Loi relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel et modifiant la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés*, JO du 7 août 2004, p. 14087, Recueil, p. 126, Considérant n° 3 ; CC, déc. n° 2003-488 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances rectificative pour 2003*, JO du 31 décembre 2003, p. 22 652, Recueil, p. 480, Considérant n° 16 ; Cons. const., déc. n° 2001-455 DC du 12 janvier 2002, *Loi de modernisation sociale*, JO du 18 janvier 2002, p. 1053, Recueil, p. 49, Considérant n° 36.

dispositions, dès lors que, dans l'exercice de ce pouvoir, il ne prive pas de garanties légales des exigences de caractère constitutionnel »¹⁰³. Le contrôle du maintien des garanties fondamentales trouve à s'appliquer en matière de Sécurité sociale au sujet des principes fondamentaux de la Sécurité sociale mais aussi en ce qui concerne l'application de l'alinéa 11 du Préambule de la Constitution de 1956 puisque le Conseil prévoit qu'« il y a lieu de ranger au nombre des principes fondamentaux de la sécurité sociale, et qui comme tels relèvent du domaine de la loi, l'existence même d'un régime spécial de sécurité sociale ; qu'il en va de même de la détermination des prestations et des catégories de bénéficiaires ainsi que de la définition de la nature des conditions exigées pour l'attribution des prestations ; que, toutefois, en l'espèce, la méconnaissance par le législateur de sa compétence ne prive pas de garanties légales les exigences découlant du onzième alinéa du Préambule de 1946 ; qu'elle n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit »¹⁰⁴. Le Conseil constitutionnel contrôle les modalités de déconcrétisation¹⁰⁵ susceptibles de priver les principes constitutionnels d'effectivité. Les droits fondamentaux doivent ainsi être conciliés afin de permettre leurs applications respectives en conformité

avec la Constitution. Les pouvoirs politiques, dans le cadre de leur pouvoir normatif, doivent ainsi respecter des exigences constitutionnelles, mais aussi des exigences sociales.

Les garanties légales ont un champ d'application plus vaste¹⁰⁶ que celui de l'effet cliquet. L'effet cliquet est dit anti-retour puisqu'il interdit tout retour en arrière de la législation. Ce n'est pas le cas des garanties légales qui les tolèrent dès lors que la régression est mesurée¹⁰⁷. L'assuré ne peut ainsi se prévaloir de l'effet cliquet anti-retour en matière de Sécurité sociale¹⁰⁸. Cependant, les garanties légales des exigences constitutionnelles permettent de garantir *a minima* le noyau dur des droits. Cette garantie peut être perçue comme une limite, voire une interdiction, au retour en arrière, lorsque celui-ci remettrait en cause l'existence même du droit. Le Conseil constitutionnel veille ainsi à ce que le législateur ne supprime pas l'octroi d'allocations familiales sous conditions de ressources à l'égard de familles nécessiteuses car il considère dans la décision n° 97-393 DC¹⁰⁹ qu'il n'y a pas de privation du droit à la protection sociale et à la sécurité matérielle puisque les familles exclues peuvent bénéficier d'autres aides. Cette position est reprise dans la décision n° 98-

¹⁰³ CC, déc. n° 2013-344 QPC du 27 septembre 2013, *Société SCOR SE* [Garantie de l'État à la caisse centrale de réassurance, pour les risques résultant de catastrophes naturelles], JO du 1^{er} octobre 2013 p. 16306, Recueil, p. 945, Considérant n° 3 ; CC, déc. n° 2012-235 QPC du 20 avril 2012, *Association Cercle de réflexion et de proposition d'actions sur la psychiatrie* [Dispositions relatives aux soins psychiatriques sans consentement], JO du 21 avril 2012, p. 7194, Recueil, p. 202, Considérant n° 7 ; CC, déc. n° 2010-68 QPC du 19 novembre 2010, *Syndicat des médecins d'Aix et région* [Représentation des professions de santé libérales], JO du 20 novembre 2010, p. 20840, Recueil, p. 330, Considérant n° 5 ; CC, déc. n° 2010-71 QPC du 26 novembre 2010, *Mlle Danielle S.* [Hospitalisation sans consentement], JO du 27 novembre 2010, p. 21119, Recueil, p. 343, Considérant n° 15.

¹⁰⁴ CC, déc. n° 2012-254 QPC du 18 juin 2012, *Fédération de l'énergie et des mines – Force ouvrière*

FNEM FO [Régimes spéciaux de sécurité sociale], JO du 19 juin 2012, p. 10179, Recueil, p. 292, Considérant n° 6.

¹⁰⁵ L. Gay, « Les droits sociaux constitutionnels en France : particularisme ou "normalisation" ? », in L. Gay, E. Mazuyer, D. Nazet-Allouche (dir.), *Les droits sociaux fondamentaux. Entre droits nationaux et droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 105.

¹⁰⁶ G. Mollion, « Les garanties légales des exigences constitutionnelles », *op. cit.*, p. 263.

¹⁰⁷ *Ibid.*

¹⁰⁸ R. Pellet, « Les exigences constitutionnelles en matière d'assurance maladie à la lumière du droit de l'Union européenne », 2013, *RDSS*, p. 92.

¹⁰⁹ CC, déc. n° 97-393 DC du 18 décembre 1997, *Loi de financement de la Sécurité sociale pour 1998*, JO du 23 décembre 1997, p. 18649, Recueil p. 320, Considérant n° 37.

405 DC¹¹⁰ concernant la modification du calcul du quotient familial. Les modifications opérées par le législateur ne doivent pas supprimer le bénéfice de l'octroi du droit visé. Le législateur peut, certes, abroger des textes antérieurs, mais il doit alors leur substituer d'autres dispositions afin de ne pas priver de garanties légales des droits ou exigences constitutionnels. Le Conseil constitutionnel a ainsi validé les modifications opérées par le législateur dans la loi de finances rectificative pour 2003¹¹¹ concernant l'aide médicale d'État puisqu'elle maintient l'accès aux soins urgents pour les étrangers en situation irrégulière¹¹². L'opportunité d'une substitution d'un mécanisme par un autre n'est pas appréciée par le Conseil constitutionnel qui vérifie uniquement le maintien des garanties légales des exigences ou droits de caractère constitutionnel. Le législateur est seul compétent pour apprécier l'opportunité des nouvelles modalités¹¹³, et il ne peut « revenir sur un acquis social »¹¹⁴. Cette conception semble illustrer l'opposition entre « l'effet cliquet » et la logique de seuil qui demeure toutefois relative puisque l'objectif premier reste la préservation du droit, l'encadrement du pouvoir législatif, d'autant plus qu'ils relèvent d'un fondement identique¹¹⁵ et qu'ils sont soumis au respect du principe d'égalité devant la loi. L'un comme l'autre, ils constituent une limite à l'action du Parlement¹¹⁶ lorsqu'il intervient sur le fondement de l'article 11 du Préambule de

la Constitution de 1946. Le Parlement est libre d'aménager les droits qui en découlent tant qu'il respecte le noyau dur du droit et le principe d'égalité devant la loi. La mise en œuvre des droits-créances doit toutefois être financée. En effet, « la réalisation de ces droits suppose la mise en œuvre de moyens économiques, financiers et sociaux, faisant défaut pour nombre d'États »¹¹⁷. Dans une logique de réduction budgétaire, l'État pourrait alors les réduire à condition de ne pas entraver l'existence même du droit, qui se verrait tout de même réduit à une existence minimale et limitée. Le Conseil constitutionnel a refusé, pour l'instant, de sanctionner la violation du droit à la sécurité sociale du seul fait de l'absence ou de l'insuffisance de mesure de mise en œuvre¹¹⁸, car cette sanction impliquerait une protection des ressources dont disposent les organismes sociaux et traduirait l'objectif de garantir un montant minimum permettant la réalisation des prestations sociales *a minima*.

Il apparaît néanmoins difficile d'apprécier la justice d'un impôt sans prendre en compte les cotisations sociales ainsi que les autres impositions composant le système dans lequel s'inscrit cet impôt. De la même manière que le caractère confiscatoire, la justice fiscale peut s'apprécier de manière individuelle concernant un impôt spécifique mais sa portée se révèle lorsqu'elle est appréciée au sein du système fiscal dans son intégralité. Dans cette dernière conception, la justice fiscale rejoint la

¹¹⁰ CC, déc. n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, JO du 31 décembre 1998, p. 20 138, Recueil, p. 326, Considérant n° 12 et s.

¹¹¹ Loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 de finances rectificative pour 2003, *JORF* n° 302 du 31 décembre 2003, p. 22594.

¹¹² CC, déc. n° 2003-488 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances rectificative pour 2003*, JO du 31 décembre 2003, p. 22 652, Recueil, p. 480, Considérant n° 16 à 20.

¹¹³ CC, déc. n° 2010-617 DC du 9 novembre 2010, *Loi portant réforme des retraites*, JO du 10 novembre 2010, p. 20056, Recueil p. 310, Considérant n° 8.

¹¹⁴ V. Blondio-Mondoloni, *Finances publiques et droits fondamentaux*, Thèse dactylographiée, Aix-Marseille Université, 2014, p. 252.

¹¹⁵ C. Boyer-Capelle, « L'« effet cliquet » à l'épreuve de la question prioritaire de constitutionnalité », *AJDA*, 2011, p. 1720.

¹¹⁶ L. Gay, « Les droits sociaux constitutionnels en France : particularisme ou "normalisation" ? », in L. Gay, E. Mazuyer, D. Nazez-Allouche (dir.), *Les droits sociaux fondamentaux. Entre droits nationaux et droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 104.

¹¹⁷ F. Sudre, *Droit européen et international des droits de l'Homme*, Paris, PUF, 8^e éd., 2006, p. 256.

¹¹⁸ L. Camaji, « La justiciabilité du droit à la sécurité sociale : éléments de droit français », 2010, *RDSS*, n° 5, p. 857.

justice sociale. Le concept de justice fiscale se détermine de deux manières possibles, et cette dualité est inhérente au concept même de justice fiscale. Jérôme Michel considère qu'elle est tout à la fois une réalité institutionnelle et une valeur, celle de contribuer à une application juste de la loi fiscale¹¹⁹. Cette dualité se retrouve également au sein de la justice sociale. La protection sociale est d'ailleurs « indéniablement un facteur de la justice sociale »¹²⁰. La Sécurité sociale, composante de la protection sociale, poursuit le même objectif. Les impôts servant la justice fiscale peuvent ainsi servir la justice sociale lorsqu'ils sont affectés au financement de la Sécurité sociale. La fiscalité apparaît ainsi comme un outil au service de la justice sociale¹²¹. Certains vont même jusqu'à affirmer que l'idéal de justice fiscale se confond juridiquement en grande partie avec celui de justice sociale, en considérant que « dans son sens contemporain, la justice fiscale, c'est la justice sociale »¹²². La justice fiscale est certes partie intégrante de la justice sociale, mais cette dernière ne doit pas être pour autant limitée au seul aspect fiscal. La justice sociale s'exprime également à travers les droits sociaux qui sont tout autant fondamentaux que les autres droits¹²³ et qui peuvent ainsi être financés au moyen de la fiscalité. Puisque « sont vouées à l'échec les tentatives de bâtir une "science du droit" entièrement purgée de toute considération de justice »¹²⁴, la science des finances en tant que science des prélèvements obligatoires

ne peut être construite sans impliquer la justice fiscale mais aussi la justice sociale. François Pietri considère qu'une réforme fiscale efficace doit donc s'inscrire à mi-distance entre le rêve de l'impôt juste et la réalité de l'impôt utile¹²⁵; d'autant plus que la réalité de l'impôt est parfois considérée comme « l'une des clés de voûte de la justice fiscale au XIX^e siècle »¹²⁶. Selon Alain Steichen, l'impôt puise ainsi « sa légitimité dans l'existence de services étatiques pour lesquels il y a lieu de payer le "juste" prix. La fiscalité relève donc également de la justice des échanges, d'où notre souhait à voir les pouvoirs politiques pratiquer des taux proportionnels et non plus progressifs sur l'assiette imposable des contribuables ». La contribution sociale généralisée et la contribution au remboursement de la dette sociale sont des impôts proportionnels qui incarnent alors le juste impôt. La prise en charge des risques sociaux dans une société démocratique¹²⁷ est légitimée par le principe du consentement qui affecte la justice sociale. Afin d'améliorer la justice fiscale, il conviendrait alors de cesser de fabriquer de la fiscalité au jour le jour¹²⁸. La justice fiscale doit ainsi se construire en adéquation avec la justice sociale, d'autant plus que la justice, qu'elle soit sociale ou fiscale, désigne « un but qu'on doit s'efforcer d'approcher sans jamais pouvoir l'atteindre »¹²⁹. L'équilibre entre la justice fiscale et la justice sociale revient à trouver, dans un cadre social déterminé, le moins mauvais équilibre entre les

¹¹⁹ J. Michel, « L'expérience française de la justice fiscale », 2013, *RFFP*, n° 124, p. 123.

¹²⁰ A. Euzéby, « Protection sociale et justice sociale : quelques points de repères », *Droit social*, 2002, p. 812.

¹²¹ M. Fleurbaey, « Fiscalité, justice sociale et démocratie », *Cahiers français*, n° 343, 2008, p. 9.

¹²² A. Mangiavillano, *Le contribuable et l'État, l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne-France)*, *op. cit.*, p. 127.

¹²³ F. Gallo, « Justice sociale et justice fiscale », in *Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité*, Liber amicorum Cyrille DAVID, Paris, LGDJ, 2005, p. 22.

¹²⁴ A. Supiot, « L'idée de justice sociale », in L. Burgogue Larsen (dir.), *La justice sociale saisie par les juges en Europe*, Paris, Pedone, 2013, Coll. « Cahiers européens », n° 4, p. 6.

¹²⁵ F. Piétri, *Justice et injustice fiscale*, *op. cit.*, p. 192.

¹²⁶ N. Delalande, *Histoire sociale de l'impôt*, Paris, La Découverte, 2010, p. 14.

¹²⁷ X. Prétot, « La Sécurité sociale et les finances publiques », *RFFP*, 1995, n° 51, p. 147.

¹²⁸ F. Piétri, *Justice et injustice fiscale*, *op. cit.*, p. 191.

¹²⁹ A. Supiot, « L'idée de justice sociale », in L. Burgogue Larsen (dir.), *La justice sociale saisie par les juges en Europe*, Paris, Pedone, 2013, « Coll. Cahiers européens », n° 4, p. 6.

aspirations individuelles et les nécessités collectives¹³⁰.

La fiscalité s'érige en instrument dont disposent les gouvernants afin de renforcer l'État social et la solidarité qu'il induit, ainsi que les pouvoirs du législateur en matière de finances sociales. Elle se construit comme un mécanisme global qui ne peut se limiter à la sphère purement fiscale ou financière, et devient un instrument à part entière. L'impôt apparaît non seulement comme « un instrument de reconstruction de la nation »¹³¹ mais aussi comme un instrument de valorisation de la protection sociale. À travers la Sécurité sociale, assurance et assistance furent perçues comme les deux modalités possibles d'une même finalité politique¹³². C'est l'État qui décide des politiques sociales et fiscales qu'il souhaite mettre en œuvre afin d'améliorer la situation existante sur le plan normatif, sur la protection apportée ou sur la maîtrise de ses dépenses. L'action sociale implique « la prise en compte de la dimension sanitaire, l'action en faveur de la santé devenant tantôt une condition, tantôt une composante de la politique sociale »¹³³. La politique fiscale ne peut ainsi être dépourvue d'action sociale. Les choix des gouvernants lient l'impôt à l'action sociale puisque l'impôt, vecteur de la redistribution, sert à couvrir les charges publiques, mais aussi à orienter les comportements économiques et sociaux des individus¹³⁴. L'impôt est le centre des politiques fiscales qui sont définies comme « l'ensemble des choix fiscaux que les

gouvernants d'un pays opèrent pour garantir le rendement de l'impôt en vue de la couverture des charges publiques, tout en tenant compte des demandes économiques et sociales des acteurs quant au niveau de la pression fiscale »¹³⁵. L'utilisation de l'impôt apparaît comme une politique fiscale traduisant l'utilisation de l'impôt à des fins sociales et économiques. Les politiques sociales et fiscales doivent toutefois s'accompagner de réformes structurelles afin d'accentuer et améliorer leurs mises en œuvre. Lors de la mise en place de la TVA sociale, Jean Arthuis considérait que cela ne dispense pas la France d'adopter des mesures structurelles nécessaires¹³⁶. Les réformes structurelles à venir doivent porter sur la fonction sociale de l'impôt et non sa fonction budgétaire, comme cela a été le cas en Allemagne¹³⁷. La baisse du déficit public par la maîtrise des dépenses publiques doit garantir le bon fonctionnement du système de protection sociale. L'augmentation du potentiel de croissance et de la compétitivité d'un pays passe par la recherche d'un service public plus efficient¹³⁸. Le maintien d'un niveau de protection sociale doit être préservé, même si la nature des prélèvements qui la financent évolue. Loïc Philip affirmait que la transformation des modes de financement devrait remettre en cause la distinction classique entre prélèvements fiscaux et prélèvements sociaux et conduire à une nouvelle frontière entre finances sociales publiques et finances sociales privées¹³⁹. Le

¹³⁰ A. Barilari, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie*, 2007, n° 1, p. 34.

¹³¹ G. Sébastien, « Edgard Allix, un réformateur méconnu », in S. Raimbault De Fontaine (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, Coll. « Finances publiques », 2007, p. 43.

¹³² X. Prétot, « L'État et la Sécurité sociale, Réflexions sur le service public », *Droit social*, 1991, n° 12, p. 800.

¹³³ J.-M. Pontier, « Les communes et la santé publique », *RA*, 1996, n° 294, p. 675.

¹³⁴ E. Diarra, « Les politiques fiscales en France », *RFFP*, 2015, n° 129, p. 249.

¹³⁵ *Ibid.*

¹³⁶ J. Arthuis, Rapport d'information n° 283 fait au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur la TVA sociale comme mode alternatif de financement de la sécurité sociale destiné à renforcer la compétitivité des entreprises françaises et l'emploi, Sénat, 2007, p. 11.

¹³⁷ B. Jean-Antoine, « Les politiques fiscales en Allemagne », *RFFP*, 2015, n° 119, p. 245.

¹³⁸ O. Klein, « Les réformes structurelles sont difficiles, mais indispensables », *Le Monde*, 20 mars 2014.

¹³⁹ L. Philip, « La protection sociale et les nouvelles frontières entre finances publiques et finances privées », *RFFP*, 2002, n° 79, p. 34.

financement du service public, et donc de la Sécurité sociale, met en cohérence les moyens du service public et ses finalités. Cette cohérence apparaît comme le « résultat d'un arbitrage complexe entre, d'un côté, les contingences économiques financières inhérentes à toute activité productive et, de l'autre, le volontarisme politique attaché à la mise en œuvre du service public »¹⁴⁰. L'État veille au maintien de l'équilibre financier de la Sécurité sociale mais aussi au maintien du service public.

La politique sociale est un élément du concept moderne d'État social¹⁴¹ où les impôts et les cotisations sociales constituent une source de financement des prestations de cet État social mais aussi un instrument clé, par lequel la répartition des revenus et des richesses se répercute dans une société donnée¹⁴². Les prélèvements obligatoires ont un « effet de redistribution et un rôle de pilotage »¹⁴³. L'État intervient lorsqu'il décide de mettre en place de nouvelles mesures de réduction ou d'exonération de Sécurité sociale afin de ne pas répercuter ces mesures sur les cotisants. Il est alors obligé de compenser intégralement aux régimes de sécurité sociale concernés toute mesure de réduction ou d'exonération de Sécurité sociale¹⁴⁴ en vertu de l'article L.131-7 du Code de la sécurité sociale. Ces dispositions s'inscrivent dans le chapitre de ce code intitulé « Mesures visant à garantir les ressources de la Sécurité sociale ». Ces mesures prennent la forme de compensations¹⁴⁵ ou d'affectations d'impôts et taxes existants¹⁴⁶. Par la nature des compensations et des affectations,

l'État est garant des ressources de la Sécurité sociale, et non les organismes sociaux ou les cotisants. Toutefois, l'équilibre financier et les ressources de la sécurité sociale ne dépendent pas uniquement de l'État. Ils dépendent également des résidents français et du respect de leurs obligations fixées par l'État.

Les variations de la conjoncture économique et sociale provoquent l'adaptation des systèmes sociaux et fiscaux. Dès lors, l'utilisation de l'impôt permet la prise en compte de ces variations afin de correspondre aux nouvelles exigences économiques et sociales. Les politiques fiscales et sociales sont intriquées puisque les politiques fiscales conditionnent la nature des politiques sociales menées en fonction des résultats financiers escomptés, mais les politiques sociales et le souhait de protéger contre de nouveaux risques peuvent également conditionner la mise en œuvre de politique fiscale. L'opposition entre les deux modèles sociaux apparaît dépassée puisque les ressources ne permettent plus leur distinction. L'impôt permet de lier les politiques sociales et les politiques fiscales¹⁴⁷. Le recours à l'impôt entraîne ainsi l'émergence d'un nouveau modèle social au sein duquel s'imbriquent non seulement les prélèvements sociaux et fiscaux mais aussi les logiques assurantielles et solidaires. Les modèles sociaux doivent s'intéresser à la recherche d'un juste équilibre entre la responsabilité financière des États à maîtriser leurs dépenses publiques et leur responsabilité sociale envers leurs citoyens, en préservant leurs droits sociaux. Dès lors, l'utilisation de

¹⁴⁰ L. Bahougne, *Le financement du service public*, Paris, LGDJ, Coll. « Bibliothèque de droit public », t. 289, 2015, p. 46.

¹⁴¹ Fondation Friedrich Ebert, *État social et démocratie sociale*, Akademiesozialdemokratie, Berlin, Éd. Département de la Coopération Internationale, 2^e éd., octobre 2012, p. 7.

¹⁴² *Ibid.*

¹⁴³ *Id.*, p. 32.

¹⁴⁴ F. Delattre, Avis n° 84 présenté au nom de la commission des finances sur le projet de loi de

financement de la Sécurité sociale pour 2015, Sénat, 2014, p. 35.

¹⁴⁵ Article L. 131-7 du CSS.

¹⁴⁶ Article L. 131-8 du CSS.

¹⁴⁷ « Le lien entre l'impôt et les politiques sociales est omniprésent », B. Garbor, « Restructuration et interaction entre politiques sociales et fiscales nationales. Une réponse européenne au dumping social ? », *Revue internationale de droit économique*, 2008, n° 2, p. 250.

l'impôt dans la sphère sociale s'érige en phénomène sociologique puisqu'elle participe à « la construction d'une éthique de la démocratie par sa réflexion sur l'impôt »¹⁴⁸. Cette utilisation de l'impôt se heurte « aux structures mentales d'une société française bercée par l'illusion assurantielle »¹⁴⁹. Elle remet ainsi en cause non seulement la structure du financement de la Sécurité sociale mais aussi l'opposition entre les modèles sociaux. La solidarité devient ainsi le fondement théorique de l'impôt mais aussi la fonction qui lui est assignée. La solidarité fonde et motive l'utilisation de l'impôt dans le domaine social. Les modalités de financement pour y parvenir ne déterminent ainsi plus la nature du modèle. Les modèles se différencient par le choix opéré par les États de privilégier l'une ou l'autre de ces deux responsabilités. Par cette instrumentalisation de l'impôt, les modèles sociaux s'uniformisent afin de réduire les déficits publics tout en maintenant une protection sociale juste et adéquate. Les difficultés financières actuelles doivent viser plus loin que l'équilibre et tendre vers l'harmonie entre la responsabilité financière et la responsabilité sociale. Le recours à l'impôt doit permettre une réforme harmonieuse où les économies budgétaires préservent les droits sociaux. La nécessité de financer les politiques sociales l'emporte ainsi sur les logiques retenues et les modalités du financement. Cela traduit la recherche d'un équilibre au sein des prélèvements obligatoires mais aussi entre la nécessité de réduire la dette publique et la préservation des systèmes sociaux. Cette recherche demeure cependant quelque peu incohérente. À ce propos, Victor Hugo considérait que « mettre tout en équilibre,

c'est bien ; mettre tout en harmonie, c'est mieux »¹⁵⁰.

Par le recours à l'impôt, les politiques sociales et fiscales doivent trouver l'équilibre entre l'équité et l'efficacité. Le choix retenu dépend « des préférences des pouvoirs publics quant à la norme de justice sociale »¹⁵¹. L'harmonie doit être recherchée, et non plus seulement l'équilibre, au sein des prélèvements obligatoires comme des modèles sociaux, afin que l'intrication devienne une complémentarité. L'harmonie ne peut s'atteindre que par des réformes cohérentes. Les réformes fiscales et sociales doivent tendre vers des objectifs communs et être dictées par l'intérêt général et non par des volontés purement politiques. Les politiques sociales et fiscales doivent ainsi non seulement continuer de s'harmoniser à travers l'utilisation et l'instrumentalisation de l'impôt, mais elles doivent également s'inscrire dans une logique à long terme indépendamment des partis politiques en place et des calendriers électoraux. Les politiques sociales et fiscales pourraient dès lors essayer de s'harmoniser vers un idéal commun, celui d'une justice qui soit à la fois sociale et fiscale.

Aurélie DORT

*Maître de conférences,
Université de Lorraine
aurelie.dort@univ-lorraine.fr*

¹⁴⁸ M. Leroy, « La sociologie fiscale », *Socio-logos*, n° 4, 2009.

¹⁴⁹ N. Dufourcq, *op. cit.*, p. 300.

¹⁵⁰ V. Hugo, *Quatrevingt treize*, Édito-Service S.A, Genève Éditeur, 1963, p. 441.

¹⁵¹ J.-M. Monnier, « La politique fiscale : objectifs et contraintes », *Les cahiers français : documents d'actualité*, Paris, La documentation française, 2008, p. 8.

L'AUTOLIMITATION DU JUGE
CONSTITUTIONNEL ROUMAIN EN MATIÈRE
DE JUSTICE FISCALE

Résumé : L'auteur procède à une analyse de la position adoptée par le juge constitutionnel roumain concernant la justice fiscale d'un point de vue substantiel ainsi que formel, notamment vis-à-vis du législateur. Une telle approche permet ainsi d'explicitier les raisons qui mènent le juge constitutionnel, conciliant exigences fiscales, marge de manœuvre du législateur et droits fondamentaux, à adopter une position réservée sur la question de la justice fiscale.

Abstract: The author analyzes the position adopted by the Romanian constitutional judge regarding tax justice from a substantive and formal point of view, particularly vis-à-vis the legislator. Such an approach thus makes it possible to explain the reasons that lead the constitutional judge, reconciling tax requirements, legislator's room for maneuver and fundamental rights, to adopt a reserved position on the issue of tax justice.

Mots clés : Roumanie – juge constitutionnel roumain – justice fiscale – auto-limitation – législateur roumain

Keywords: Romania – Romanian constitutional judge – tax justice – self-limitation – Romanian legislator

C rises financières à répétition, optimisation fiscale, souvent transfrontalière, utilisation inefficace et inefficace, voire inéquitable, des ressources financières de l'État représentent autant des motivations pour réfléchir une fois de plus aux politiques fiscales des États. Si on ajoute à cela l'aggravation des inégalités économiques¹ et sociales, tant au niveau national

qu'international, le lien entre fiscalité et droits humains devient plus transparent. Dans certains milieux, ce rapprochement est fait plus facilement que dans d'autres et, depuis quelques années, la réponse apportée à l'ensemble de ces problèmes passe — aussi — par la justice fiscale, c'est-à-dire par l'idée que la fiscalité devrait prendre en compte les facultés contributives de chacun et répondre aux besoins économiques et sociaux des collectivités humaines et non pas seulement des autorités publiques de l'État. Dans des milieux activistes, on affirme qu'il existe un lien étroit entre la justice fiscale et l'effritement du lien de confiance entre les citoyens et l'État.

Néanmoins, la notion même de justice fiscale reste « volatile et quelque peu insaisissable, car variant dans le temps et dans l'espace »². Il n'y a pas très longtemps, la justice fiscale signifiait un peu partout dans le monde l'universalité du prélèvement fiscal ou l'égalité devant l'impôt³. Plus récemment, le concept de justice fiscale a évolué, pour englober des questions relatives à l'efficacité des dépenses publiques et aux objectifs (socio-économiques) qu'elle doit atteindre. En d'autres mots, d'un point de vue sociologique, la notion de justice fiscale a connu une évolution dans le temps : d'une approche individualiste, laquelle prend en compte le contribuable en tant que citoyen de l'État, elle est passée à une approche collective, laquelle vise des catégories de contribuables considérés dans leur capacité d'être humains titulaires des droits fondamentaux. Dans l'espace, les sens que peut prendre la notion de justice fiscale varient également. L'idée même de justice⁴ étant susceptible

¹ T. Picketty, *L'économie des inégalités*, Paris, La Découverte, 2004, 128 p.

² M. Bouvier, « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *RFFP*, 2010, n° 112, http://www.fondafip.org/c_5_211__La_revue.html?num=112.

³ *Id.*

⁴ « Principe politique de répartition des charges et des avantages de la vie sociale, ou justice distributive,

principe de rectitude dans les échanges ou justice commutative, idéal normatif permettant de juger et de critiquer le pouvoir politique, institution chargée de faire respecter la légalité, la justice est tout cela et bien plus. », C. Audard, « Justice », in M. Canto-Sperber (dir.), *Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale*, Paris, PUF, 1997, p. 781.

de plusieurs acceptions, les différents États y ont recours différemment⁵. Ainsi, le desideratum de la Révolution française, selon lequel la contribution commune indispensable pour l'entretien de la force publique et de l'administration, doit être répartie entre tous les citoyens en fonction de leurs facultés⁶ peut être approché de deux manières quasi opposées : la justice peut être envisagée dans sa version contributive, ce qui signifie que les prélèvements doivent se faire proportionnellement avec la capacité contributive de chacun, ou alors elle peut être envisagée dans sa version commutative, ce qui signifie que les prélèvements doivent permettre la redistribution de la richesse par la progressivité de l'impôt. Dans le passé, la justice fiscale était incarnée par la première approche ; de nos jours, elle est de plus en plus envisagée sous le deuxième angle.

Au niveau de la société civile internationale et dans les milieux des activistes contemporains, la justice fiscale s'identifie avec la mise en place des systèmes nationaux des contributions financières aux dépenses publiques qui favorisent une juste ou équitable répartition des charges fiscales, faisant une place large à la redistribution de la richesse nationale, notamment à travers l'impôt progressif, afin de protéger plutôt que d'accabler le contribuable, prévenir les inégalités et corriger les disparités pour

mieux cimenter les liens de responsabilité entre l'État et ses citoyens. Ce contenu de la notion de justice fiscale a reçu une expression juridique dans des déclarations programmatiques⁷.

La notion juridique de justice fiscale manque à ce jour de définition formelle. Toutefois, absence de définition qui fait autorité ne signifie pas inexistence ou manque de relevance, y compris dans le domaine juridique. Pour le juriste, la justice fiscale reste une notion vague, qui ne peut être assimilée ni aux principes, ni aux valeurs, ni à d'autres notions juridiques indéterminées⁸, flexibles⁹, souples ou moues¹⁰, mais dont le contenu normatif n'est pas mis en doute¹¹. Loin d'être un nouveau standard en droit, la justice fiscale pourrait être analysée d'un point de vue juridique sous l'angle des objectifs qu'elle postule pour les politiques fiscales des États. En tant que concept opérationnel dans la panoplie des instruments juridiques, le concept contemporain de justice fiscale traduit dans la terminologie technique du droit fiscal les notions philosophiques d'équité (des prélèvements) et de solidarité sociale (des dépenses). Et, du point de vue du droit positif, la justice fiscale doit prendre en compte l'ensemble des prélèvements obligatoires au niveau de l'État, et la priorisation des objectifs pour lesquels les ressources publiques sont dépensées par la suite¹². Autrement dit, la justice fiscale en tant que concept juridique contemporain, suppose que la

⁵ « L'idée de justice n'a pas de valeur absolue, l'accord n'existe pas sur les conditions que doit remplir l'impôt pour être considéré comme juste », G. Jèze, *Cours des finances publiques*, Giard, 1931 ; M. Bouvier, « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne », *RFFP*, 2013, n° 124, p. 15 et s.

⁶ Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

⁷ À commencer par la Déclaration universelle du droit à la justice fiscale comme élément de la justice sociale, signée dans le cadre du forum social de Porto Alegre organisé en 2002, dont l'article 1^{er} prévoit : « Toute loi fiscale doit faire l'objet d'un véritable débat démocratique et prendre en compte les notions d'intérêt général, de redistribution, de justice et de progressivité des prélèvements ».

⁸ G. Cornu, *Droit civil, Introduction, les personnes, les biens*, Paris, Montchrestien, 1994, 7^e éd., *passim*.

⁹ J. Carbonnier, *Flexible droit : pour une sociologie du droit sans rigueur*, Paris, LGDJ, 2001, *passim*.

¹⁰ G. Zagrebelski, *Le droit en douceur – Il dirittomitte*, trad. Michel Leroy, Economica/PUAM, 2000, *passim*.

¹¹ Selon C. Perelman, le droit ne peut avoir comme seule source la loi et il peut s'accommoder aussi des valeurs et des principes ou autres références qui ne relèvent pas du droit positif. Cf. C. PERELMAN « La sauvegarde et le fondement des droits de l'homme », in C. Perelman (dir.), *Le raisonnable et le déraisonnable en droit – Au-delà du positivisme juridique*, Paris, LGDJ, 1984, p. 50.

¹² F. Bonneville, « Réflexions sur la notion de justice fiscale », *Gestion et finances publiques*, 2017, n° 3, p. 61-69.

légalité et l'équité des prélèvements doivent être en mesure d'assurer la redistribution de la richesse afin de prévenir, d'une manière efficace, les disparités entre les contribuables, alors que les dépenses publiques doivent dompter les inégalités constatées dans la société. La solidarité sociale, qui semble inhérente à la notion contemporaine de justice fiscale, impose une opérationnalisation téléologique du concept.

L'aspect téléologique de la notion contemporaine de justice fiscale n'est pas dépourvu d'importance pour le sujet dont on doit traiter ici, à savoir l'attitude du juge constitutionnel par rapport à la justice fiscale. D'un côté, pour qu'un instrument soit utilisable par le juge constitutionnel, il est nécessaire qu'il soit présent dans la loi fondamentale que ce juge protège. Or, même si la justice fiscale était considérée comme un objectif générique des politiques fiscales, dans la mesure où elle n'est pas traduite dans une norme constitutionnelle, elle ne peut pas être rendue opérationnelle par le juge constitutionnel. Traditionnellement, certaines constitutions opèrent avec la notion de juste répartition des charges fiscales, ce qui englobe la dimension de l'équité qui doit être inhérente au système des prélèvements imposés aux contribuables, mais la juste répartition des charges fiscales ne présuppose pas la solidarité sociale qui est également incorporée dans la notion contemporaine de justice fiscale, donc elle reste quelque peu en deçà de l'objectif considéré et nécessite d'être complétée avec la protection des droits sociaux éventuellement prévue par la même constitution. Le juge constitutionnel devra faire preuve de beaucoup d'activisme pour s'atteler à mettre en œuvre une

notion tellement floue comme la justice fiscale.

De l'autre côté, l'aspect téléologique de la justice fiscale est relevant pour le positionnement subjectif que pourrait avoir le juge constitutionnel, dans la mesure où il est susceptible de se sentir mieux légitimé à intervenir sur la base des normes constitutionnelles expresses et explicites, et moins justifié à défendre des objectifs généraux assignés à des politiques publiques qui peuvent fluctuer dans le temps. Or, un juge constitutionnel qui oserait se fixer librement des objectifs qu'il se propose de défendre à travers les normes constitutionnelles opérerait une instrumentalisation peu coutumière de ses normes de référence, et même de sa fonction et légitimité ; il serait facilement accusé d'activisme, voire d'arbitraire. Dans une telle hypothèse, le *self-restraint* du juge constitutionnel est non seulement envisageable, mais même souhaitable, et son attitude de réserve par rapport à la mise en œuvre d'une justice fiscale dont il lui incomberait de préciser les contours et le contenu normatif est parfaitement compréhensible. La justice fiscale se profile donc comme une variable que le juge constitutionnel peut ou ne peut pas prendre en compte, selon les circonstances particulières de chaque constitution et de chaque juge.

La fiscalité est traditionnellement associée avec la nécessité de fournir à l'État des fonds pour qu'il puisse remplir son rôle¹³. Au fil du temps, cette notion a évolué dans le sens de la nécessité de couvrir les dépenses publiques, socialisées, de la communauté humaine constituée dans l'État. Plus récemment, la fiscalité a acquis aussi une fonction de redistribution de la richesse nationale¹⁴. Mais le choix du type de fiscalité n'est ni neutre ni arbitraire. La

¹³ M. Bottin, *Histoire des finances publiques*, Paris, Economica, 1997, p. 5 et s. ; M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2014, 12^e éd., p. 20-21 ; M. Collet, *Droit fiscal*, Paris, PUF, coll. « Thémis », 2017, p. 5-6 ; M. A. Ratiu,

Drept financiar public. Drept bugetar, C.H.Beck, 2013, p. 3 et s.

¹⁴ « La justice fiscale redistributive vise à réduire les inégalités de revenus au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt. [...] Elle a constitué l'un des attributs essentiels de l'État-providence et a été loin

constitution peut laisser s'entrevoir en filigrane le type de fiscalité loisible au législateur et le juge constitutionnel peut faire jouer sa marge de manœuvre afin d'orienter la concrétisation des normes constitutionnelles. Toutefois, la justice fiscale ne pourra pas se transformer dans un critère matériel ou formel pour la fiscalité d'un État, dans la mesure où elle n'est pas établie en tant que référence (norme ou standard) de nature et de rang constitutionnel. En égale mesure, le juge constitutionnel dispose de peu d'incitations pour orienter les politiques fiscales et budgétaires de l'État sur des pistes vagues, dont le contenu serait susceptible de rester entièrement à sa disposition. Pour ce qui est du juge constitutionnel roumain, on peut constater qu'il est laxiste en matière de légalité en tant que contrainte formelle (I) et peu limitatif en matière d'équité fiscale en tant que contrainte matérielle (II).

I – Justice fiscale et contraintes formelles

Le choix de la fiscalité n'est pas arbitraire. En tant que résultat de l'action conjuguée de l'exécutif et du législatif sous

le contrôle du judiciaire, la fiscalité doit nécessairement s'inscrire dans les cadres tracés par la constitution. Les régimes fiscaux, le cycle budgétaire, les dépenses publiques sont l'expression la plus visible du contrat social entre les citoyens et l'État. Les contraintes constitutionnelles ne manquent pas dans cette matière, et elles sont surtout de nature formelle, procédurale, bien qu'il existe aussi des normes constitutionnelles matérielles pour encadrer la démocratie en matière de fiscalité. Ainsi, tout comme d'autres textes constitutionnels¹⁵, la Constitution roumaine interdit l'initiative populaire dans le domaine de la fiscalité¹⁶, matière dans laquelle — par ailleurs — les référendums sont plutôt rares¹⁷. Mais, en règle générale, les normes constitutionnelles fixent des compétences décisionnelles (notamment le principe de la légalité fiscale)¹⁸, prévoient des procédures à suivre (surtout des procédures parlementaires)¹⁹, et établissent des critères formels²⁰ pour la validation des politiques fiscales, mais se gardent à peu d'intrusions sur le contenu même de la fiscalité. La répartition des compétences au sein de l'État reste le

d'avoir insidieusement conduit à un nivellement des richesses comme le craignaient les libéraux au XIX^e siècle.», cf M. Bouvier, « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne », *op. cit.*, p. 18-19. Voir aussi M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 20-21 ; M. Collet, *op. cit.*, p. 5-6.

¹⁵ Selon l'article 221 de la Constitution polonaise, le droit d'initiative en matière budgétaire revient exclusivement à l'exécutif, ce qui exclut le droit d'initiative populaire.

¹⁶ L'article 74 alinéa 2 précise : « Les questions fiscales, celles ayant un caractère international, l'amnistie et la grâce ne peuvent pas faire l'objet de l'initiative législative des citoyens ».

¹⁷ Plusieurs constitutions excluent les questions fiscales et/ou budgétaires des matières qui peuvent être soumises au référendum : Albanie, Azerbaïdjan, Danemark, Estonie, Grèce, Hongrie, Italie, Macédoine de Nord, Malte, Portugal.

¹⁸ L'article 138 prévoit : « [...] (2) Le gouvernement élabore annuellement le projet du budget de l'État et celui des assurances sociales de l'État, qu'il soumet, séparément, à l'approbation du Parlement. [...] (4) Les budgets locaux sont élaborés, approuvés et exécutés dans les conditions fixées par la loi. ». L'article 139 exige que : « (1) Les impôts, les taxes et tous les autres revenus du budget de l'État et du

budget des assurances sociales de l'État sont établis uniquement par la loi. (2) Les impôts et les taxes locaux sont établis par les conseils locaux ou départementaux, dans les limites et dans les conditions fixées par la loi. [...] ».

¹⁹ L'article 111 précise : « [...] (1) Au cas où une initiative législative implique la modification des prévisions du budget de l'État ou du budget des assurances sociales de l'État, la demande d'information est obligatoire » ; l'article 138 prévoit : « (3) Si la loi relative au budget de l'État et la loi relative au budget des assurances sociales de l'État n'ont pas été adoptées trois jours au moins avant l'expiration de l'exercice budgétaire, le budget de l'État et le budget des assurances sociales de l'État de l'année précédente s'appliquent jusqu'à l'adoption des nouveaux budgets ».

²⁰ L'article 56 alinéa 3 prévoit que : « Tout autre prélèvement est interdit, exception faite de ceux établis par la loi dans des situations exceptionnelles » ; l'article 138 dispose : « [...] (5) Aucune dépense budgétaire ne peut être approuvée sans que soit établie sa source de financement. » ; et l'article 139 exige : « [...] (3) Les sommes représentant les contributions à la constitution de fonds sont employées, dans les conditions prévues par la loi, seulement pour la destination qui en est établie ».

domaine par excellence de la réglementation constitutionnelle et du contrôle du juge constitutionnel, et il est raisonnable de penser que, sur ce terrain, où il dispose d'exigences formelles et explicites, le juge constitutionnel se sentira investi du devoir de mettre en œuvre la lettre de la Constitution, ce qui revient à préserver les marges de manœuvre qu'elle permet aux différents pouvoirs en matière fiscale. Il est donc judicieux d'estimer que le juge constitutionnel sera moins enclin à faire preuve de créativité pour influencer le régime juridique des prélèvements ou pour orienter les dépenses publiques dans la direction d'une justice fiscale conçue comme limite matérielle des pouvoirs publics dans l'absence d'une norme de référence pertinente.

En effet, le juge constitutionnel roumain préserve une large marge de manœuvre au législateur sur les aspects essentiels de la politique fiscale et budgétaire de l'État. Ainsi, le principe de légalité en matière fiscale a été constamment interprété dans la jurisprudence constitutionnelle roumaine plutôt d'une manière souple, peu contraignante pour les pouvoirs constitués, qu'il s'agisse du législateur ou de l'exécutif en tant que législateur délégué ; ces pouvoirs publics semblent libres de fixer les contributions obligatoires, ainsi que les exceptions, sans être obligés de prendre en compte des objectifs liés à la redistribution de la richesse ou à la solidarité sociale que prône le concept de justice fiscale (A). En égale mesure, le législateur jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour tout ce qui concerne les dépenses publiques, le juge constitutionnel étant peu exigeant en matière de discipline budgétaire et encore moins normatif sur les finalités sociales des dépenses collectives (B).

A – Un principe souple de légalité fiscale

La garantie démocratique que représente le principe de la légalité fiscale a été interprétée par le juge constitutionnel roumain dans un sens plutôt formel, selon lequel il existe une parfaite équivalence en matière fiscale entre les compétences décisionnelles du législateur élu démocratiquement par les citoyens, le Parlement, et les compétences décisionnelles du législateur délégué que représente le Gouvernement.

Ainsi, dans l'une des premières décisions rendues par la Cour constitutionnelle roumaine²¹ elle avait précisé que « le mot "uniquement" de l'article 139 de la Constitution veut bannir la possibilité d'établir des impôts et des taxes pour le budget de l'État par des actes normatifs avec force juridique inférieure à la loi, tels que les arrêtés gouvernementaux, et non pas par des ordonnances du Gouvernement, qui sont édictées dans des domaines réservés à la loi ordinaire »²². La voie une fois ouverte, le principe de légalité en matière de fiscalité a été constamment considéré comme étant rempli lorsque des contributions aux budgets publics ont été fixées par des lois issues du Parlement²³, tout comme par des actes de législation déléguée (ordonnances et ordonnances d'urgences) émis par le gouvernement²⁴. La même approche a été confirmée par la Cour constitutionnelle pour ce qui est des autres types de prélèvements. Ce fut le cas, par exemple, dans le domaine des redevances pour les services publics de radio et télévision, lorsqu'elle a permis au gouvernement de fixer le montant de la taxe TV-radio, ainsi que de décider des exemptions en la matière²⁵. Par ailleurs, le juge constitutionnel a validé aussi la pratique selon laquelle les taxes et les impôts locaux sont établis par les conseils

²¹ La Cour constitutionnelle roumaine a été créée en juin 1992. Pendant sa première année d'existence, elle a rendu six décisions.

²² Cour const., déc. n° 5/1992.

²³ Cour const., déc. n° 299/2006, n° 257/2010, n° 883/2010, n° 438/2012, n° 179/2015.

²⁴ Cour const., déc. n° 252/2000 et n° 607/2012.

²⁵ Cour const., déc. n° 159/2004.

locaux, dans la mesure où ces autorités locales respectent les conditions fixées par la loi sur les finances locales, car telle est l'exigence explicite de l'article 139 alinéa 2 de la Constitution²⁶.

Au-delà de la répartition des compétences décisionnelles faite par la Constitution, le principe de légalité en matière fiscale vise aussi le contenu des décisions qui peuvent être prises par le Parlement ou le législateur délégué (le gouvernement). Le juge constitutionnel préserve un large pouvoir discrétionnaire au législateur, lui laissant toute la liberté pour établir les recettes budgétaires et les exceptions, les contribuables, l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition, les modalités de recouvrement, etc. Ainsi, selon le juge constitutionnel roumain, le législateur jouit « d'un droit exclusif d'établir les impôts dus au budget de l'État, ainsi que leur valeur ou taux » (décision n° 252/2000), et il dispose aussi de « la compétence constitutionnelle d'établir les conditions dans lesquelles sont accordées des exemptions ou des facilités par rapport au recouvrement des impôts » (décision n° 406/2015). « Seulement le législateur peut accorder des exemptions ou des réductions d'impôt en faveur de certains contribuables et pendant certaines périodes de temps, selon les situations conjoncturelles, mais, évidemment, en rapport aussi avec la situation économique et financière de l'État pendant les périodes respectives. Ceci étant, le législateur, mettant en œuvre la politique fiscale et budgétaire adoptée à un moment donné, dispose de la pleine liberté d'établir des impôts et des taxes, dans la mesure où ils sont proportionnels, raisonnables et équitables » (décisions n° 438/2012 et n° 199/2015). En outre, bien qu'il existe un encadrement constitutionnel du pouvoir discrétionnaire du législateur, son utilisation par le juge

constitutionnel reste assez formaliste : « aucune disposition constitutionnelle n'interdit au législateur de retirer les exemptions accordées par une loi antérieure »²⁷, alors que « fixer les taux d'imposition est l'attribut du législateur qui, tout en respectant l'article 56 de la Constitution sur la juste répartition des charges fiscales, peut augmenter ou diminuer ces taux selon la politique fiscale promue et selon les intérêts généraux de la société à un moment donné ». Le législateur doit « manifester un soin particulier lorsqu'il détermine la catégorie des revenus imposables et l'assiette de l'impôt, ainsi que la manière concrète de calcul de la charge fiscale »²⁸. Cependant, le financement des mesures de mise en œuvre d'une politique publique provenant de plusieurs sources, c'est-à-dire et du budget de l'État et des budgets locaux²⁹, n'a pas été jugé contraire à l'article 138 de la Constitution, car « il n'y a pas une obligation légale pour que le financement des investissements soit assuré par des sommes qui proviennent exclusivement du budget de l'État »³⁰.

Le contrôle du juge constitutionnel reste marginal par rapport au pouvoir discrétionnaire du législateur, y compris dans le domaine des sanctions fiscales : « il s'agit d'une mesure de politique fiscale que le législateur a instituée pour sanctionner la conduite fautive des contribuables qui ne s'acquittent pas de leurs obligations dans les délais impartis. [...] Tant que le niveau des intérêts calculés pour chaque jour de retard a une valeur raisonnable, mais suffisamment dissuasive, pour ne pas perdre la raison pour laquelle la sanction a été instituée, on ne peut retenir aucune méconnaissance des dispositions constitutionnelles des articles 56 et 139 »³¹.

²⁶ Cour const., déc. n° 426/2015.

²⁷ Cour const., déc. n° 51/2014.

²⁸ Cour const., déc. n° 63/2015.

²⁹ Cour const., déc. n° 165/2018.

³⁰ Cour const., déc. n° 573/2010, n° 1162/2010, n° 1225/2010, n° 1401/2011, n° 618/2012.

³¹ Cour const., déc. n° 561/2014.

En conclusion, le principe de légalité fiscale n'a pas été utilisé par le juge constitutionnel roumain pour rendre opérationnelle la notion contemporaine de justice fiscale, mais, plutôt, pour préserver le pouvoir discrétionnaire du législateur.

B – Dépenses publiques libres et discipline budgétaire relâchée

La notion de justice fiscale suppose un double volet : d'un côté, elle propose une redistribution de la richesse, notamment à travers la progressivité de l'impôt, de l'autre, elle vise à permettre à l'État de mieux couvrir les dépenses communes, notamment les dépenses de nature sociale. Tout en admettant que la nature et le montant des dépenses publiques évoluent en permanence, les promoteurs de la justice fiscale demandent que les dépenses publiques qui sont couvertes par les budgets publics soient décidées dans le cadre d'un débat démocratique qui accorde une place privilégiée aux préoccupations de nature antidiscriminatoire, sociale, environnementale. En dernier lieu, cette revendication traduit le besoin de voir mieux encadrés, y compris d'un point de vue démocratique, les choix politiques qui déterminent les besoins sociaux à couvrir par les budgets publics, combinés avec une certaine priorisation de ces besoins dans le cadre des débats démocratiques. D'un point de vue juridique, cela revient à mieux réglementer les garanties démocratiques du processus décisionnel de nature budgétaire, tout en permettant que les dépenses de nature sociale soient prises en compte d'une manière prioritaire. Le premier de ces paramètres n'est pas l'apanage de la justice fiscale. Le caractère éminemment démocratique des décisions qui concernent l'adoption du budget d'un État reste une caractéristique

de la rationalité de l'action étatique imposée par la modernité, alors que le principe selon lequel l'adoption du budget est l'apanage du Parlement en est sa transposition dans les Constitutions modernes. Le second paramètre s'avère plus difficile à traduire dans des normes de rang constitutionnel, autres que celles qui protègent les droits sociaux, l'environnement, etc.

Pour ce qui est de la garantie démocratique du processus décisionnel en matière budgétaire, la Cour constitutionnelle a récemment validé l'adoption du budget de l'État par la procédure de l'engagement de la responsabilité du gouvernement devant le Parlement, bien que cette dernière réduise d'une manière significative les débats parlementaires sur le contenu de la loi³². Il convient de préciser dans ce contexte que ladite validation a été faite « en biais », dans la mesure où le juge constitutionnel n'a pas tranché la question dans le cadre d'un contrôle *a priori* ou *a posteriori* de la loi sur le budget de l'État, mais en déclarant que, dans cette situation, il n'y avait pas de conflit juridique de nature constitutionnelle entre le législateur et l'exécutif, car la procédure de l'engagement de la responsabilité est prévue par la Constitution à l'article 114, et le simple fait de recourir à cette procédure parlementaire ne conduit pas automatiquement à un blocage institutionnel. Par ailleurs, déjà en 2012, le juge constitutionnel avait affirmé que « le fait de conditionner l'adoption des dispositions relatives au budget de l'État uniquement aux débats parlementaires constituerait une absence de prise en compte des réalités concrètes du déroulement des procédures parlementaires, de telle manière que, pendant les vacances parlementaires, il ne serait pas possible d'adopter de telles

³² Cour const., déc. n° 57/2020.

règles dans les conditions constitutionnelles sur la délégation législative »³³.

Au-delà de la répartition des compétences décisionnelles faite par la Constitution, les garanties du caractère démocratique du processus décisionnel en matière budgétaire visent d'autres éléments formels, tels que l'obligation faite au gouvernement de fournir des informations au Parlement à chaque fois qu'une initiative législative a pour résultat des modifications dans le budget de l'État (article 111 de la Constitution) et l'obligation de préciser la source de financement pour toute dépense prévue dans le budget de l'État (article 138 alinéa 5). Le juge constitutionnel roumain a fait preuve de beaucoup de retenue dans l'imposition de ces deux contraintes de nature constitutionnelle.

Pour ce qui est de l'obligation d'information du Parlement par le gouvernement, à chaque fois qu'une initiative législative a un impact budgétaire, le juge constitutionnel roumain considère que, «le Parlement ne peut pas arrêter des modifications dans les dépenses budgétaires sans demander une information au gouvernement. Étant donné le caractère impératif de l'obligation de demander l'information, l'absence d'une telle démarche entraîne l'inconstitutionnalité de la loi»³⁴. Cette obligation d'information de la part du gouvernement peut être considérée remplie si la «fiche financière»³⁵, ou tout document relatif à l'impact budgétaire de la respective initiative législative transmis au Parlement, et ce même si pendant les débats parlementaires, de nouveaux changements ayant un impact budgétaire sont adoptés. Le juge a même estimé que cette exigence constitutionnelle est remplie dès lors qu'un représentant du gouvernement est présent dans l'enceinte

parlementaire pendant les débats sur la respective initiative législative, même si cette personne n'est pas en mesure de fournir des informations sur la situation budgétaire du moment³⁶. En revanche, le juge constitutionnel comprend cette obligation d'une manière stricte par rapport à l'autorité publique qui demande l'information au gouvernement, autorité qui doit être le président de la Chambre parlementaire et non pas un président ou un membre d'une commission parlementaire³⁷. Toutefois, si l'information a été correctement demandée au gouvernement d'un point de vue formel, le fait que le gouvernement ne réponde pas ou qu'il exprime son désaccord avec la dépense supplémentaire imposée par une initiative législative n'est pas de nature à permettre l'invalidation de la loi pour méconnaissance de l'article 111 de la Constitution³⁸. De tout ce qui précède, il résulte que le juge constitutionnel roumain a transformé cette forme du contrôle parlementaire dans une obligation formelle pour le Parlement de demander des informations au gouvernement, sans garantir à ce dernier la possibilité de coopérer réellement avec le législateur en matière budgétaire.

Sur l'obligation d'identifier une source de financement pour toute nouvelle dépense introduite dans le budget de l'État, la jurisprudence constitutionnelle a connu une véritable involution. Au début de son existence, la Cour constitutionnelle roumaine avait fait la différence entre l'obligation d'identifier explicitement la source de financement et le caractère suffisant de la source budgétaire respective, tout en précisant que l'article 138 alinéa 5 de la Constitution se réfère à la première exigence et ne

³³ Cour const., déc. n° 607/2012.

³⁴ Cour const., déc. n° 1056/2007, n° 22/2016, n° 764/2016.

³⁵ Cour const., déc. n° 1358/2010.

³⁶ Cour const., déc. n° 22/2016.

³⁷ Cour const., déc. n° 412/2006, n° 331/2019, n° 56/2020 et n° 58/2020.

³⁸ Cour const., déc. n° 765/2016 et n° 331/2019.

contient pas la seconde³⁹. Elle avait aussi précisé que l'identification de la source budgétaire doit être concomitante avec⁴⁰ ou même qu'elle précède⁴¹ l'adoption de l'acte normatif qui approuve les nouvelles dépenses budgétaires. Toutefois, par la suite, la Cour constitutionnelle a décidé que l'acte normatif qui identifie la source de financement ne doit pas coïncider avec celui qui établit la nouvelle dépense⁴², pour arriver à la conclusion que le fait qu'un acte normatif qui établit une nouvelle dépense budgétaire n'identifie pas expressément la source de financement ne signifie pas qu'une telle source n'existe pas⁴³. Le plus souvent, la Cour constitutionnelle affirme qu'elle n'est pas compétente pour analyser la relation entre la source de financement et la nouvelle dépense budgétaire⁴⁴, et elle refuse de se prononcer sur le caractère suffisant des sources de financement, car il s'agit « d'un problème exclusivement d'opportunité politique, qui excède le cadre constitutionnel »⁴⁵. On peut conclure que, dans ce domaine aussi, l'approche du juge constitutionnel roumain est plutôt formaliste et ne réussit pas à encadrer rigoureusement le pouvoir discrétionnaire du législateur.

À tout cela, on doit rajouter la préservation de la marge d'appréciation du législateur sur le contenu des décisions de nature budgétaire, notamment en matière de dépenses. Ainsi, le juge constitutionnel a affirmé que le législateur « est libre de choisir, selon la politique de l'État, les ressources financières, la priorité des objectifs poursuivis et la nécessité de l'accomplissement d'autres obligations assumées par l'État, également consacrées au niveau constitutionnel, quelles sont les mesures à travers lesquelles il va assurer aux citoyens un niveau de vie

décent et établir les conditions et les limites de ces mesures »⁴⁶.

De tout ce qui précède, il résulte que le juge constitutionnel roumain reste assez formaliste en matière de contraintes constitutionnelles formelles qui pourraient limiter le pouvoir discrétionnaire du législateur, dans le sens le plus large du terme, aussi bien en matière fiscale que budgétaire. Dans un tel contexte, il est difficile d'imaginer que ce juge constitutionnel pourrait changer d'attitude et faire valoir une approche imprégnée de la téléologie inhérente à la notion de justice fiscale. Le juge constitutionnel roumain donne plutôt l'impression qu'il se retranche dans une attitude de *self-restraint* afin de laisser au législateur l'accès à tous les instruments qui lui sont nécessaires pour mener la politique fiscale et budgétaire de l'État qu'il juge nécessaire.

II – Justice fiscale et contraintes matérielles

Le choix de la fiscalité n'est pas neutre non plus. Dans la mesure où la fiscalité sert à concilier des objectifs aussi différents que la stimulation de la croissance économique, la répartition équitable des résultats de la croissance économique entre tous les contribuables ou la protection des droits et libertés fondamentales, elle est l'un des instruments les plus importants pour la réalisation des politiques publiques et des programmes des partis politiques. Le budget national est un énoncé des priorités politiques. La fiscalité peut donc être conçue soit comme un outil pour contrer les défaillances flagrantes du marché et protéger des biens communs, y compris un environnement sain, soit comme un instrument pour des programmes

³⁹ Cour const., déc. n° 47/1993 et n° 64/1993.

⁴⁰ Cour const., déc. n° 36/1996.

⁴¹ Cour const., déc. n° 2016.

⁴² Cour const., déc. n° 173/2002, n° 666/2007, n° 105/2013.

⁴³ Cour const., déc. n° 1056/2007, n° 1092/2008, n° 1093/2008 et n° 320/2013.

⁴⁴ Cour const., déc. n° 620/2016.

⁴⁵ Cour const., déc. n° 593/2016.

⁴⁶ Cour const., déc. n° 335/2014 et n° 63/2015.

d'austérité visant à réduire les services publics et les mesures de protection sociale. La plupart des constitutions fixent un cadre général de la fiscalité et préservent une large marge d'appréciation pour le contenu des politiques fiscales loïsibles aux pouvoirs constitués (législatif et/ou exécutif).

Pour ce qui est de la Constitution roumaine, le principe du consentement à l'impôt apparaît à travers l'obligation fondamentale⁴⁷ faite à tout citoyen de contribuer aux dépenses publiques par les impôts et les taxes (article 56 alinéa 1^{er}), prélèvements qui peuvent être établis uniquement par la loi (article 139 alinéa 1^{er}). De même, suivant l'exemple de l'article 13 de la Déclaration française des droits de l'homme et du citoyen de 1789, l'article 56 alinéa 2 de la loi fondamentale roumaine prévoit que «le système légal d'imposition doit assurer la juste répartition des charges fiscales». Néanmoins, cette exigence constitutionnelle, laquelle, au fond, annonce l'équité du système légal d'imposition⁴⁸, renvoie en réalité à la rationalité et la neutralité de l'impôt, ainsi qu'à la notion de non-discrimination des citoyens devant les charges fiscales, mais elle n'implique pas l'idée de la redistribution des ressources ou la réduction des disparités sociales ou économiques par la fiscalité. Bien au contraire, la Constitution roumaine oblige à ce que l'économie de la Roumanie soit «une économie de marché, fondée sur la libre initiative et la concurrence» (article 135 alinéa 1^{er}), ce

qui peut difficilement être interprété comme favorisant la téléologie redistributive de la justice fiscale⁴⁹.

Les dispositions constitutionnelles vont donc offrir des pistes pour l'orientation générale du juge constitutionnel, mais elles ne vont pas imposer des exigences claires en faveur d'un type ou un autre de fiscalité. En d'autres mots, dans le domaine de la fiscalité, la marge discrétionnaire du législateur est, généralement, préservée par la Constitution et le juge constitutionnel dispose d'une faible marge de manœuvre au cas où il souhaiterait imposer des objectifs de justice sociale en tant que critère matériel pour la validation des lois. Dans le cas concret de la Roumanie, l'encadrement constitutionnel en matière de contenu des politiques fiscales se trouve non pas dans l'exigence de l'équité des contributions fiscales (A), mais plutôt dans le caractère social de l'État⁵⁰ et dans les nombreux droits sociaux consacrés par le Titre II de la loi fondamentale (B), mais le juge constitutionnel en fait un usage d'une intensité variable.

A – Approche formaliste sur l'équité en matière de contributions fiscales

La notion contemporaine de justice fiscale suppose l'équité des prélèvements, mais une équité qui ne doit plus simplement prendre en compte, d'une manière égalitaire, les capacités contributives de citoyens, c'est-à-dire se résumer à l'égalité devant l'impôt. On réclame de la justice

⁴⁷ Le juge constitutionnel l'a affirmé d'une manière assez ferme lorsqu'il a décidé que : «Le paiement des taxes et des impôts représente une obligation des citoyens et non pas un droit, les citoyens ayant l'obligation de contribuer par les taxes et les impôts aux dépenses publiques» (décision n° 406/2015).

⁴⁸ À l'égalité formelle devant l'impôt, se rajoutent désormais les facultés contributives qui doivent être prises en compte par le législateur. Voir aussi L. Ayrault, «Le principe d'égalité en matière fiscale», *Titre VII*, n° 4, 2020, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-d-egalite-en-matiere-fiscale>.

⁴⁹ Toutefois, selon le même article 135 de la Constitution, l'État doit assurer «la liberté du commerce, la protection de la concurrence loyale,

la création du cadre favorable à la mise en valeur de tous les facteurs de la production ; [...] l'exploitation des ressources naturelles, en concordance avec l'intérêt national ; le rétablissement et la protection du milieu environnant, ainsi que le maintien de l'équilibre écologique ; la création des conditions nécessaires pour accroître la qualité de la vie[...]».

⁵⁰ L'article 1^{er} qualifie l'État roumain comme étant un «État de droit, démocratique et social [...] organisé conformément au principe de la séparation et de l'équilibre des pouvoirs — législatif, exécutif et judiciaire — dans le cadre de la démocratie constitutionnelle», et dans le cadre duquel «le respect de la Constitution, de sa suprématie et des lois est obligatoire».

fiscale qu'elle impose une équité fiscale commutative, qui assure une certaine redistribution de la richesse afin d'adresser les disparités économiques et même sociales entre les contribuables, y compris à travers des dépenses publiques ciblées. En d'autres mots, l'équité fiscale synchronisée avec la justice fiscale contemporaine exige non pas l'égalité formelle des contribuables devant l'impôt, mais leur égalité matérielle grâce à l'impôt. Cela revient à dire qu'il serait nécessaire d'imposer la progressivité de l'impôt et d'ajuster les autres prélèvements fiscaux pour arriver à gommer les inégalités qui persistent dans la société. Si le législateur peut s'atteler à de tels objectifs généraux, le juge constitutionnel est moins bien placé pour le faire, notamment dans l'absence de normes de référence explicites et contraignantes.

La plupart des constitutions consacrent le principe de l'équité devant l'impôt, ce qui signifie que les charges fiscales doivent tenir compte des capacités contributives des citoyens, mais cela ne donne aucun indice sur le type de système fiscal qui servirait pour atteindre ce but; la proportionnalité et la progressivité de l'impôt restent également possibles. Dans le cas concret de la Roumanie, l'interprétation corroborée des dispositions des articles 56 et 135 de la Constitution laisse peu de doutes sur la signification de l'équité requise au système des prélèvements publics : dans le cadre d'une économie de marché, qui privilégie la libre initiative et la concurrence entre les acteurs économiques, l'équité en matière fiscale s'oriente vers l'universalité des contributions et vers l'égalité formelle devant l'impôt. Toutefois, la question de la proportionnalité ou de la progressivité de l'impôt n'est pas tranchée par les textes de

référence, la preuve étant le fait que, sous la même Constitution, le législateur a pu librement imposer tantôt un impôt progressif sur les revenus de nature salariale⁵¹, tantôt un impôt proportionnel à taux fixe⁵².

En effet, le juge constitutionnel roumain a traduit l'exigence constitutionnelle de l'article 56 relative à l'équité fiscale par quatre critères, qu'il a transformée dans un considérant de principe : « la fiscalité doit être non seulement légale, mais aussi proportionnelle, raisonnable, équitable et elle ne doit pas différencier les impôts selon les groupes ou les catégories de citoyens »⁵³. Peu d'explications additionnelles ont accompagné cette formule incantatoire, bien qu'il aurait été intéressant de savoir si la proportionnalité requise signifie que la progressivité de l'impôt est interdite, ou si la raisonnable annonce le fait que l'impôt ne doit pas devenir confiscatoire et annihiler l'assiette sur laquelle il est conçu, ou encore si l'interdiction d'établir des différences entre les catégories de contribuables risque de s'opposer foncièrement à la notion contemporaine de justice fiscale engagée dans une approche de redistribution. On peut seulement constater que cette concision extrême permet au juge constitutionnel roumain d'accommoder toutes les options auxquelles pourrait recourir le législateur. La preuve que le contrôle du juge constitutionnel reste marginal réside dans le fait que, même lorsqu'il identifie des critères qui pourraient contribuer à un encadrement plus robuste du législateur, il se contente simplement de les énumérer. Ainsi, en essayant de fournir plus de détails par rapport aux quatre critères susmentionnés, le juge a simplement déclaré : « Sur le caractère raisonnable et équitable de l'impôt, la

⁵¹ Entre 2000 et 2006, les revenus des contribuables personnes physiques ont connu des plafonds d'impôts allant de 18 % à 40 % en Roumanie.

⁵² L'impôt sur les salaires et sur le profit en Roumanie a été de 16 % entre 2006 et 2019 et il est passé à 10 % depuis 2019.

⁵³ Cour const., déc. n° 6/1993, n° 3/1994, n° 19/1995, n° 176/2003, n° 1394/2010, n° 223/2012, n° 45/2015.

Cour constate que le législateur a le droit d'établir des impôts pour alimenter d'une manière constante et rythmique le budget de l'État, mais il doit manifester un soin particulier lorsqu'il établit la matière imposable. [...] En ce qui concerne la proportionnalité de l'impôt, la Cour peut seulement observer le droit constitutionnel du législateur d'établir des taxes et des impôts, sans pouvoir censurer leur montant, sauf pour le cas où il serait susceptible d'affecter la substance même du droit»⁵⁴. De même, «le législateur doit manifester un soin particulier lorsqu'il détermine la catégorie de revenus sur laquelle porte une charge fiscale, la somme concrète sur laquelle elle est due et la méthode concrète de calculer la charge fiscale. En même temps, la Cour observe que l'établissement des taux d'imposition relève des attributions du législateur, qui peut les augmenter ou diminuer selon la politique fiscale promue et les intérêts généraux de la société à un moment donné»⁵⁵. De même, «le législateur ordinaire dispose de la liberté de réglementer la formation des ressources financières de l'État, peu importe la qualité du contribuable, c'est-à-dire de réglementer les catégories de revenus qui vont former les ressources financières de l'État»⁵⁶. Aucune décision du juge constitutionnel roumain n'a jamais invalidé les choix du législateur en matière de taux ou méthode d'imposition, ou encore d'assiette ou de méthode de recouvrement.

Pour ce qui est de la question essentielle pour la justice fiscale, à savoir le choix entre l'impôt proportionnel et l'impôt progressif, on a identifié des décisions dans lesquelles le juge constitutionnel a affirmé que «la juste répartition des charges fiscales» se traduit par l'idée qu'à des revenus égaux doivent correspondre des contributions identiques⁵⁷, faisant application d'une

forme originale de l'égalité formelle devant l'impôt, tout comme on a pu identifier des décisions où le juge constitutionnel a considéré que l'expression «la juste répartition des charges fiscales» signifie l'impôt progressif : «la Cour constate qu'il n'y a aucune discrimination entre les contribuables propriétaires de plusieurs immeubles et ceux qui ont en propriété un seul immeuble. À la base du texte légal critiqué, se trouve une raison suffisante pour l'institution d'un régime juridique différent, respectivement de l'impôt progressif par rapport au nombre d'immeubles détenus en propriété [...]. La juste répartition des charges fiscales suppose le fait de tenir compte, d'un côté, de la situation matérielle des contribuables et, de l'autre côté, de la possibilité plus grande de ceux qui ont en propriété plusieurs immeubles de contribuer aux dépenses publiques»⁵⁸.

En réalité, le juge constitutionnel ne cherche à imposer au législateur aucune vision par rapport à la notion d'équité en matière de fiscalité, et sûrement pas une certaine conception de la justice fiscale dans le sens contemporain du terme (progressivité de l'impôt). Cet apparent manque de cohérence de la jurisprudence ne cache autre chose que l'autolimitation du juge constitutionnel, lequel s'efforce de ne pas s'immiscer dans les politiques fiscales de l'État. C'est ainsi que, même lorsqu'il affirme explicitement qu'il souhaite permettre au législateur d'arriver à «une égalité de résultat»⁵⁹, le juge ne fait que confirmer une égalité relative devant la loi. Dans l'affaire que la Cour constitutionnelle a tranchée par la décision n° 45/2015, le requérant avait contesté la méthode de calcul de l'impôt sur la fortune immobilière, considérant que la distinction faite par la loi établissait une discrimination devant l'impôt. En effet, selon la législation roumaine, pour les immeubles dont le contour extérieur ne peut pas être mesuré

⁵⁴ Cour const., déc. n° 940/2010.

⁵⁵ Cour const., déc. n° 695/2012 et n° 65/2015.

⁵⁶ Cour const., déc. n° 633/2015.

⁵⁷ Cour const., déc. n° 258/2010 et n° 615/2014.

⁵⁸ Cour const., déc. n° 477/2004.

⁵⁹ Cour const., déc. n° 45/2015.

du fait qu'il n'est pas accessible, la superficie totale construite, qui est la base de la valeur imposable, est calculée sur la base de la superficie utile multipliée avec un coefficient de 1,20 sans que soient rajoutées les superficies des balcons ou loggias, alors que pour les immeubles dont la superficie totale construite peut être déterminée sur la base des mensurations faites y compris sur le contour extérieur, l'impôt est calculé par rapport à la valeur concrète résultant des calculs mathématiques dans lesquels sont également inclus les balcons ou les loggias. Au lieu de justifier la différence entre les deux méthodes de calcul de l'impôt foncier par la différence objective entre les deux réalités sociales (possibilité ou impossibilité objective d'accéder au contour extérieur des immeubles afin de calculer leur superficie totale construite), le juge constitutionnel a préféré déclarer que les deux méthodes sont «raisonnables, équitables et objectives», et que le législateur «a institué des traitements juridiques distincts sans placer les deux catégories de personnes dans des situations désavantageuses ou d'infériorité, en appelant à ce que la jurisprudence de la Cour a qualifié comme égalité matérielle pour réaliser une juste et équitable répartition des charges fiscales». Ce qui revient à confirmer le choix fait par le législateur dans le cadre d'un contrôle de constitutionnalité extrêmement marginal.

Cette approche de la part du juge constitutionnel se confirme sur un terrain qui serait plus favorable à la valorisation de la notion de justice fiscale, à savoir la comparaison de la fiscalité imposée aux salaires (des employés) avec celle établie pour les profits (des entreprises). En pleine transition économique et juridique, tout au début de son existence et dans l'absence d'une codification de la législation fiscale, la Cour constitutionnelle roumaine n'a pas

saisi l'opportunité et s'est refusée de comparer deux lois fiscales entre elles et avec le *tertium comparationis* fourni par l'exigence constitutionnelle d'une fiscalité équitable : «En ce qui concerne la critique selon laquelle la fiscalité des salaires serait excessive par rapport à celle des profits, la Cour constate que, au fond, ce sont des éléments d'ordre économique totalement différents qui ont conduit aux réglementations dans les deux lois. Puisqu'il s'agit des lois différentes, avec des objets de réglementation différents et qu'elles s'appliquent également à tous les citoyens qui rentrent dans leur champ d'application, on ne peut pas soutenir qu'il y a méconnaissance du principe d'égalité»⁶⁰.

En assimilant les prélèvements pour les fonds spéciaux à l'impôt — tels que le fond pour les assurances sociales de santé —, le juge constitutionnel roumain a affirmé aussi qu'il est «naturel que la valeur de la contribution diffère d'une personne à l'autre, selon le montant des revenus réalisés. Cette différence est raisonnable et justifiée par la situation objectivement différente dans laquelle se trouvent les personnes qui ont des revenus plus grands par rapport à ceux dont les revenus sont plus réduits, ainsi que par le principe de la solidarité et de la subsidiarité dans la collecte et l'utilisation des fonds, principe qui est applicable dans le domaine des assurances sociales de santé. La juste répartition des charges fiscales impose la différenciation de la contribution des personnes qui ont des revenus plus grands. Par ailleurs, le taux de la contribution, exprimé en pourcentage, est unique, sans caractère progressif, la différence entre les contributions étant déterminée par les différences entre les revenus des contribuables»⁶¹. En effet, de nombreuses autres décisions⁶² ont confirmé l'approche selon laquelle le juge constitutionnel

⁶⁰ Cour const., déc. n° 53/1994.

⁶¹ Cour const., déc. n° 511/2014.

⁶² Cour const., déc. n° 452/2005, n° 539/2006, n° 934/2006, n° 705/2007, n° 1394/2010, n° 335/2011, n° 325/2013, n° 351/2014, n° 554/2014, n° 468/2015.

considère que «la juste répartition des charges fiscales» vise non seulement l'impôt, mais tous les autres prélèvements obligatoires, et notamment ceux destinés au fonds spécial pour les assurances sociales de santé, matière dans laquelle le juge a constamment souligné l'incidence de la solidarité sociale qu'il a parfois voulu laisser sous-entendre dans l'article 56 alinéa 2 de la Constitution. Mais la solidarité sociale que le juge essaye d'articuler n'est pas basée sur un quelconque caractère redistributif de la contribution ; au contraire, elle repose sur l'égalité formelle devant le prélèvement, qui a un taux fixe et dont le montant varie, car il est calculé par rapport aux revenus de nature salariale du contribuable.

En conclusion, «la juste répartition des charges fiscales» reste une norme de référence malléable, que le juge constitutionnel utilise dans le but de préserver la marge de manœuvre du législateur et non pas pour lui imposer une fiscalité commutative digne de l'acception contemporaine de la justice fiscale.

B – Approche réservée de la solidarité sociale en matière de contributions fiscales

La notion contemporaine de justice fiscale semble opérer avec l'idée de la solidarité sociale d'une manière globalisante ; elle en fait un objectif général qui impose une opérationnalisation téléologique du concept. Ainsi, la justice fiscale est supposée dompter les inégalités, peu importe leur nature, à travers une redistribution de la richesse qui favorise les dépenses socialisées. En cela réside un des

paradoxes de la fiscalité : tout contribuable souhaite optimiser, en même temps, ses propres charges fiscales et la part des dépenses publiques à laquelle il participe directement. Il en résulte deux tendances antinomiques : pression pour la diminution des recettes budgétaires, surtout de la part de gros contribuables, et pression pour l'augmentation des dépenses publiques, notamment de la part des bénéficiaires des politiques sociales. La nouvelle approche du concept de justice fiscale se propose de résoudre cette quadrature du cercle, notamment à travers une redistribution de la richesse entre les contribuables, accomplie par le biais de l'impôt progressif, afin de mieux répondre aux besoins en matière de droits sociaux. Si ces exigences étaient inscrites dans la Constitution, le rôle du juge constitutionnel serait de les rendre opérationnelles dans la pratique. Mais si elles restent au niveau des desiderata, le paradoxe de la fiscalité ne reste pas sans conséquences sur le rôle que pourrait assumer le juge constitutionnel.

Dans la doctrine, on a pu soutenir qu'un juge activiste, notamment sur le terrain de la protection des droits sociaux, serait non seulement en accord avec les fonctions pédagogiques que lui assignent son haut statut et rôle dans l'État, mais aussi avec les attentes dont la société dans son ensemble l'a investi⁶³ ; à cet égard on a même évoqué le vocable «juge constitutionnel populiste»⁶⁴. Un juge qui ferait des droits sociaux des limites matérielles efficaces à l'encontre du législateur accomplirait-il donc l'idéal de la justice fiscale ? Une réponse monosyllabique à cette question serait incomplète.

⁶³ Pour une approche plutôt favorable au populisme judiciaire, notamment lorsqu'il s'agit de la protection des droits fondamentaux voir J. Gonzalez Jacome, «In Defense of Judicial populism : lessons from Colombia», *Verf Blog*, 2017/5/03, <https://verfassungsblog.de/in-defense-of-judicial-populism-lessons-from-colombia/>.

⁶⁴ Pour une approche plutôt défavorable au populisme judiciaire, et particulièrement à celui des cours constitutionnelles, voir E. S. Tănăsescu, «Can Constitutional Courts become populist ? », in M. Belov (ed.), *The Role of Courts in Contemporary Legal Orders*, The Hague, Eleven International Publishing, 2019, p. 311-312.

Pour ce qui est du juge constitutionnel roumain, la protection qu'il a assurée aux droits sociaux, notamment pendant la crise financière des années 2009-2010, a montré que, dans cette matière aussi, il assume un rôle plutôt marginal⁶⁵. Ainsi, il a validé la réduction de 25 % du montant mensuel brut de tous les salaires, indemnités ou soldes militaires payés dans le secteur public pendant une période déterminée de six mois⁶⁶, ainsi que l'interdiction pour l'avenir de leur cumul avec des retraites payées des assurances sociales de l'État⁶⁷, mais il s'est opposé à la réduction (dans les mêmes conditions) des retraites non pas parce qu'elles sont une forme d'assurance sociale, mais en vertu de la théorie des droits acquis, selon laquelle les retraités auraient payé tout au long de leur vie professionnelle afin de bénéficier d'une retraite certaine et non pas fluctuante⁶⁸.

En matière d'assistance sociale, le juge constitutionnel roumain accepte facilement qu'elle dépende des ressources disponibles dans le budget de l'État et s'accommode aisément avec la diminution et même la disparition de certaines formes d'assistance sociale dans des situations de crise économique et financière globale⁶⁹.

La dignité humaine a été rarement utilisée dans la jurisprudence du juge constitutionnel roumain comme argument principal en faveur du respect des droits sociaux⁷⁰. En effet, plus souvent, soit le principe de l'État social, soit le droit fondamental spécifique à un niveau de vie

décent ont servi d'appui pour la protection juridictionnelle des droits sociaux.

Le principe de l'État social a fait son apparition dans la jurisprudence constitutionnelle en 2001, lorsque le juge a constaté que « l'État social exige, entre autres, que l'État remplisse son obligation d'assurer un niveau de vie décent à toutes les catégories sociales ». Toutefois, vu que le concept de « vie décente » est relatif au contexte social et qu'il vise plutôt des personnes confrontées à la pauvreté, cela doit être compris dans le sens que « l'État doit veiller à ce que ces personnes puissent jouir d'un niveau de vie minimum », ce qui revient à dire que l'État doit assurer seulement des charges minimales dans la mesure de ses disponibilités⁷¹. En d'autres termes, les prestations sociales pour les personnes nécessiteuses restent sujettes aux décisions politiques et aux ressources économiques. Peu de temps après, le juge constitutionnel a déclaré que « l'État social, en tant que valeur constitutionnelle, inclut aussi l'idée de solidarité sociale, tout comme la politique de sécurité sociale. Dans ce sens, l'État doit assurer la protection sociale du travail et un niveau de vie décent »⁷². La solidarité sociale s'exprime, *inter alia*, par la retenue des contributions sociales sur les revenus et leur redistribution sous forme de prestations d'assurance sociale (p. ex. retraites) ou d'assistance sociale (p. ex. aides sociales)⁷³. Mais selon la conception générale du juge constitutionnel roumain, la protection sociale représente une « obligation de moyens de l'État », qui n'a

⁶⁵ Pour une analyse détaillée du rôle assumé par le juge constitutionnel roumain en faveur de la protection des droits sociaux pendant la crise économique des années 2009-2010, voir R. Popescu, « Les conséquences jurisprudentielles nationales du principe d'équilibre budgétaire sur les droits fondamentaux : l'exemple roumain », in E. S. Tănăsescu, É. Oliva (dir.) *Droits fondamentaux, équilibre budgétaire et protections juridictionnelles*, Institut Universitaire Varenne, 2017, p. 135-142.

⁶⁶ Cour const., déc. n° 872/2010 et n° 874/2010.

⁶⁷ Cour const., déc. n° 141/2009.

⁶⁸ Cour const., déc. n° 873/2010 et n° 874/2010.

⁶⁹ Cour const., déc. n° 1576/2011.

⁷⁰ La dignité humaine a été invoquée par la Cour constitutionnelle deux fois, sans qu'elle puisse justifier l'invalidation des lois respectives : en matière de prestations spéciales accordées aux survivants de la révolte anticommuniste de décembre 1989 (décision n° 1576/2011) et par rapport à l'élimination d'une aide sociale dans le cadre d'un ensemble de mesures destinées à contrer les effets de la crise économique des années 2009-2011 (décision n° 1594/2011).

⁷¹ Cour const., déc. n° 149/2001.

⁷² Cour const., déc. n° 25/2003.

⁷³ Cour const., déc. n° 847/2011.

pas de contenu prédéterminé et reste contingente au contexte socio-économique⁷⁴.

En conclusion, le juge constitutionnel roumain interprète la protection juridique des droits sociaux comme une contrainte matérielle peu pesante sur le législateur. La recherche d'une éventuelle redistribution de la richesse entre les contribuables ne doit pas compter sur l'activisme du juge constitutionnel, mais doit se contenter de l'attitude plus ou moins favorable du législateur par rapport au standard constitutionnel de l'État social.

De tout ce qui précède, il résulte que les contraintes matérielles prévues par la Constitution roumaine sont utilisées par le juge constitutionnel plutôt afin de permettre au législateur de manifester pleinement son pouvoir discrétionnaire et non pas pour le limiter dans le contenu de ses choix fiscaux ou budgétaires. Dans ce contexte, il est difficilement imaginable que ce juge constitutionnel puisse faire valoir une téléologie proche à la notion contemporaine de justice fiscale.

*

Le contentieux constitutionnel en matière fiscale est le résultat de l'action des acteurs institutionnels, législatif ou exécutif, dans le cadre du contrôle *a priori*. Toutefois, de plus en plus souvent, il est provoqué par les contribuables, dans le cadre du contrôle *a posteriori*. Ce sont les contribuables qui demandent au juge constitutionnel de défendre leur vision de justice fiscale, même en l'absence d'une consécration dans la loi fondamentale ; ce sont eux qui cherchent à réduire le fardeau des charges fiscales qui pèsent sur leurs épaules, tout en réclamant que l'État promeuve la solidarité et réduise les disparités à travers la redistribution par la fiscalité. De leur côté, les pouvoirs publics

requièrent que la fiscalité soit valide d'un point de vue constitutionnel et que les contribuables remplissent les charges fiscales exigées par l'État. Le juge constitutionnel est supposé rendre opérationnelles les normes constitutionnelles relatives à la fiscalité aussi bien par rapport aux contribuables que par rapport aux pouvoirs publics. Dans ce contexte, aborder la justice fiscale sous un angle téléologique devient une question qui tient plus de la subjectivité du juge que de l'objectivité des normes.

Les mêmes exigences constitutionnelles, formelles et matérielles, sont également obligatoires pour les pouvoirs publics et pour les contribuables, mais leur perception respective peut en être différente, dans la mesure où la perception reste ontologiquement subjective. Si le juge constitutionnel impose aux pouvoirs publics le respect d'une fiscalité équitable, comme requis par la norme de référence constitutionnelle, il les oblige, au fond, à respecter le principe d'égalité en matière fiscale, c'est-à-dire l'égalité des contribuables devant le principe qu'une contribution de leur part est nécessaire pour couvrir les dépenses publiques. Dans une telle perspective, l'égalité devant l'imposition découle de l'application identique de la norme fiscale aux contribuables placés dans la même situation, mais le contenu de la norme fiscale peut varier : il peut s'agir d'un prélèvement en quantum égal ou en pourcentage égal, ou encore d'un prélèvement progressif. Donc, il y a peu de place pour une justice fiscale qui se veut redistributive ou commutative. Le juge constitutionnel ne peut faire autrement que de se retrancher dans une attitude de *self-restraint*.

Si le juge constitutionnel impose aux contribuables le respect d'une fiscalité équitable, comme requis par la norme

⁷⁴ Cour const., déc. n° 725/2011, n° 1091/2012 et n° 6/2015.

constitutionnelle de référence, il les oblige à respecter leur devoir de contribuer aux dépenses publiques selon leurs moyens, ce qui revient à leur imposer une égalité relative devant l'imposition. Dans ce cas aussi, le contenu de la norme fiscale peut varier, selon les mêmes paramètres (contribution fixe, pourcentage ou progressive), mais les exigences de la fiscalité équitable sont de nature matérielle : un contribuable ne doit contribuer plus qu'un autre si sa situation fiscale est semblable. De nouveau, la redistribution de la richesse n'est pas rendue obligatoire par la norme constitutionnelle et le juge est légitimé de rester prudent, voire autolimité.

Et même au-delà de cette apparente différence, résultant d'une perception subjective et non pas de la réalité objective des normes, une fiscalité équitable n'est pas nécessairement équivalente à la redistribution de la richesse à travers l'impôt, que prône la notion contemporaine de justice fiscale. Bien au contraire, si l'on part de l'idée que la fiscalité se propose d'affecter la distribution des revenus parmi les contribuables, une fiscalité équitable suppose simplement que des contribuables qui se trouvent dans des situations similaires soient traités d'une manière semblable, ce qui revient à dire qu'elle suppose une égalité relative, tel que le concept est défini dans les sciences juridiques depuis longue date. Ce standard laisse une marge de manœuvre au juge constitutionnel, dans la mesure où il suppose non seulement la comparaison des situations des contribuables avec le *tertium comparationis* fournie par la norme fiscale, mais il l'oblige aussi à établir le lien entre le résultat de cette comparaison et le but poursuivi par la respective norme fiscale. Le *self-restraint* ou l'activisme du juge constitutionnel peut donc se manifester en matière fiscale comme dans toute autre matière où l'égalité relative trouve sa place. Cela ne signifie pas la mise en

œuvre d'une version ou autre de la justice fiscale, laquelle reste absente des normes de référence constitutionnelles, mais simplement du bon vieux principe d'égalité dans toutes ses valences.

Elena Simina TĂNĂSESCU

*Professeure à la Faculté de droit,
Université de Bucarest,
Juge à la Cour constitutionnelle
de la Roumanie*

simina-elena.tanasescu@drept.unibuc.ro

AUTOLIMITATION DU JUGE CONSTITUTIONNEL FRANÇAIS ET JUSTICE FISCALE

Résumé : Dans son étude, l'auteur pose la question de la définition de la justice fiscale par le juge constitutionnel avant d'en analyser l'attitude dite auto-limitée de ce dernier. Ainsi, il éclaircit la notion d'auto-limitation du juge constitutionnel au regard de la jurisprudence ambivalente du Conseil constitutionnel, d'un point de vue tant formel que fonctionnel, ainsi que par les techniques variées qu'il emploie pour statuer en la matière.

Abstract: In his study, the author raises the question of the definition of tax justice by the constitutional judge before analyzing the so-called self-limiting attitude of the latter. Thus, he clarifies the notion of self-limitation of the constitutional judge in light of the ambivalent case-law of the Constitutional Council, from both a formal and functional point of view, as well as by the various techniques that it uses to rule on the matter.

Mots clés : France – juge constitutionnel – justice fiscale – auto-limitation – jurisprudence constitutionnelle fiscale

Keywords: France – constitutional judge – tax justice – self-limitation – tax constitutional case-law

L'objet d'une telle communication n'est-il pas *in fine* d'identifier une définition à la mesure des attentes et des passions que suscitent les termes de justice fiscale ? Chacun connaît le lien indissoluble entre la constitution et le phénomène fiscal, plus encore le rôle de la justice fiscale dans les révolutions libérales du XVIII^e siècle. Pourtant, les constitutions ne définissent pas la justice fiscale. À tout le moins contiennent-elles des dispositions

dont il est raisonnable de penser qu'elles se rattachent à l'objet de l'étude¹. Cela est avantageux pour nos lois fondamentales, eu égard à la volatilité des conceptions relatives à la justice fiscale, elle en favorise la « résilience »². Si cette volatilité des conceptions rend illusoire toute tentative définitive de définition de la justice fiscale, se pose néanmoins la question de savoir qui peut — ou doit — identifier et définir, au moins de manière provisoire, à un instant « T », ce qu'est la justice fiscale. Sans caractérisation certaine par les constitutions, revient-il au juge constitutionnel de définir et de promouvoir la justice fiscale ?

L'interrogation paraît *prima facie* superfétatoire pour deux raisons. La première réside dans le vieux principe du consentement à l'impôt qui implique que ce soit les contribuables ou leurs représentants qui établissent la loi fiscale et, *a fortiori*, tracent les lignes de la justice fiscale. La seconde, surabondante, tient en ce que les penseurs du XVIII^e siècle ont fait des juges de simples « bouches qui prononcent la loi »³. Il en ressort qu'il est curieux de se tourner vers la jurisprudence constitutionnelle afin de définir la justice fiscale. Toutefois, parce que des éléments dont il est raisonnable de penser qu'ils se rattachent à la justice fiscale figurent dans la Constitution, il est compréhensible d'aller voir ce que son juge « en dit ».

Ce mouvement est d'autant plus naturel au regard de la « texture » de ces éléments qui sont constitués de vieilles dispositions générales. Cette « texture » de la norme suprême implique pour son juge de se détacher de la théorie du « juge automate ». Contraint à l'interprétation, le juge, indubitablement, fait appel à son

¹ Ni la Constitution française ni la Constitution roumaine ne définissent la justice fiscale ou bien même posent un semblant de définition. Néanmoins, elles comportent toutes deux des dispositions relatives au principe de prise en compte des facultés contributives et l'universalité de l'impôt que l'on peut raisonnablement rattacher à la notion de justice fiscale.

² J. Defline, « De la constitutionnalisation de normes financières à la constitutionnalisation de théories économiques », *RDJ*, 2018, n° 4, p. 1129 et s.

³ Montesquieu, *De l'esprit des lois*, Livre XI, Chapitre VI, Paris, Garnier-Flammarion, 1979, p. 301. Voir également, W. W. Blackstone, *Commentaries on the law of England* 69 (1765).

pouvoir d'appréciation. Il se résigne à combler les silences et à trancher les incertitudes qui accompagnent les textes : il fait inévitablement œuvre créatrice⁴. C'est ce qu'exprime la conseillère constitutionnelle Simone Veil : «La place des Cours dans l'ordonnement institutionnel résulte d'une dynamique propre qui fait que les Cours dépassent bien souvent ce qu'avaient voulu leurs créateurs. C'est cette dynamique que l'on pourrait appeler "opportuniste" dans le sens où les Cours utilisent les occasions qui leur sont fournies [...] pour faire œuvre créatrice»⁵. Ce «dynamisme constructif» selon l'affirmation du Doyen Vedel est intimement lié au droit⁶ et à la justice constitutionnelle dont il a provoqué, pour partie, le développement. Cette inclination du juge peut être plus ou moins consistante. Selon le Professeur Jean Waline, le degré de liberté de la créativité juridictionnelle est large pour le juge de la conformité de la loi à la Constitution en ce que «les dispositions dont le Conseil constitutionnel doit assurer le respect sont des dispositions qui n'ont pas été élaborées dans ce but et qui sont souvent incertaines et fuyantes. Elles laissent de ce fait le champ libre à l'interprétation du juge et à la possibilité de son arbitraire»⁷. Pour le Professeur Martin Collet, «c'est là que le péril naît»⁸. La pratique large de son office par le Conseil constitutionnel exercerait une «forme de confiscation [...] d'une part

croissante des prérogatives fiscales du gouvernement et du Parlement»⁹ en utilisant les «techniques de contrôle les plus envahissantes»¹⁰. Il deviendrait en la matière un «quasi-législateur fiscal»¹¹, expression en écho au «soupçon perpétuel qui pèse dans tous nos pays sur l'action des Cours constitutionnelles : le gouvernement des juges»¹². Cette suspicion constante pesant sur l'action du juge constitutionnel, élevée au début du XX^e siècle par Édouard Lambert¹³, semble avoir produit une contre-réaction de ces mêmes juges : l'autolimitation (*judicial self-restraint* outre-Atlantique).

Les jurisprudences constitutionnelles oscilleraient entre «timidités et audaces»¹⁴. En réalité, que le juge constitutionnel fasse montre de hardiesse ou bien d'autolimitation lors de son contrôle des dispositifs fiscaux, son office ne sera, en droit comme en fait, jamais illimité. Le juge constitutionnel tient sa compétence du pouvoir constituant, il est l'organe de la stricte application de la Constitution. Sa liberté d'interprétation n'est pas autonome, elle s'épanouit sous le contrôle du constituant. Selon la formule du Doyen Favoreu, «le juge n'a pas le dernier mot», ce qui, au demeurant, fonde sa légitimité¹⁵. Hors les cas où l'appréciation de la norme par le juge heurte la volonté constituante, c'est son interprétation qui prévaudra. L'action du juge limitée, la question de

⁴ M. Cappelletti, «Des juges législateurs», in M. Cappelletti, R. David, L. Favoreu (dir.), *Le pouvoir des juges*, Economica/PUAM, coll. «Droit public positif», 1990, p. 29-32.

⁵ S. Veil, «Les compétences des Cours constitutionnelles en matière de contrôle de constitutionnalité de droit électoral et de régulation des rapports entre les pouvoirs publics», Discours introductif au IV^e congrès de l'ACCPUF, novembre 2016.

⁶ O. W. Holmes, *The path of law*, 10 Harv. L. Rev. 457, 467 (1897).

⁷ J. Waline, «Existe-t-il un gouvernement du juge constitutionnel en France», in *Renouveau du droit constitutionnel : mélanges en l'honneur de Louis Favoreu*, Dalloz, coll. «Mélanges», 2007, p. 510.

⁸ M. Collet, *L'impôt confisqué*, Odile Jacob, coll. «Corpus», 2014, p. 17.

⁹ *Id.*, p. 19.

¹⁰ *Id.*, p. 18.

¹¹ A.-C. Bezzina, «Le Conseil constitutionnel, quasi-législateur fiscal ?», *RFFP*, 2015, n° 129, p. 185 et s.

¹² M. Ameller, «Principes d'interprétation constitutionnelle et autolimitation du juge constitutionnel», Discours prononcé à l'occasion d'une rencontre organisée à Istanbul par l'OCDE, mai 1998.

¹³ É. Lambert, *Le gouvernement des juges et la lutte contre la législation sociale aux États-Unis*, Paris, Marcel Giard & Cie, 1921, rééd. préf. F. Moderne, Paris, Dalloz, coll. «Bibliothèque Dalloz», 2005, 276 p.

¹⁴ J. Waline, *op. cit.*, p. 507.

¹⁵ L. Favoreu, «La légitimité du juge constitutionnel», *RIDC*, Vol. 46, avril-juin 1994, n° 2, p. 518 et s.

l'autolimitation pourrait sembler sans intérêt.

En matière fiscale, le juge constitutionnel a eu, à de nombreuses reprises, l'occasion d'interpréter la norme suprême, apportant de la sorte des éléments de définition positifs ou négatifs de la justice fiscale. La prévalence de son interprétation des éléments dont il est raisonnable de rattacher à la justice fiscale n'a jamais été remise en cause depuis 1958. Cela ne signifie pas pour autant qu'il bénéficie d'une légitimité supérieure en la matière, mais que, prudemment, il choisit les solutions les plus consensuelles lors de son interprétation : soit qu'elles « collent » au plus près du texte constitutionnel, soit, s'y écartant, s'identifient aux conceptions du peuple souverain du temps présent. Ces deux solutions semblent antagonistes, la première confinant au conservatisme, la seconde au « dynamisme volontariste ». Pourtant, l'objet de cette étude est de montrer qu'elles sont toutes deux le fruit de l'autolimitation du juge constitutionnel.

Selon Richard Allen Posner, le terme d'autolimitation « comme tant d'autres termes du vocabulaire juridique, est particulièrement décati, un anti-stimulateur de pensée dont il serait préférable de se débarrasser »¹⁶. Fixant les différentes formes sous lesquelles peut se manifester l'autolimitation (cinq formes) il en isolera trois catégories :

- La première catégorie est relative à la personne du juge. Les deux sens qu'elle comprend exposent comment il articule sa personnalité au regard de la norme qu'il contrôle. Cette acception sera escamotée, le juge constitutionnel européen, s'il est un juge politique, n'est pas pour autant un juge politisé, à l'opposé du juge de la Cour suprême américaine. Il n'existe pas d'opinion séparée en France ni de controverse doctrinale entre juges, ce

qui en rend l'appréhension complexe et incertaine ;

- La deuxième catégorie, qui comprend également deux aspects, est qualifiée « d'autolimitation prétorienne ». Dans un sens politique d'abord, le juge est conscient des contraintes politiques pratiques qui pèsent sur son office et il en tient compte. Dans une dimension fonctionnelle ensuite, le juge prend garde à ce que ses décisions n'entraînent pas une saturation des juridictions en créant « trop de droit », au point que celles-ci ne puissent plus fonctionner efficacement. Ces acceptions seront centrales dans cette étude ;

- Enfin, la dernière acception de l'autolimitation est relative à la séparation des pouvoirs. Elle se définit comme une politique de principes substantiels utilisés par les juges lorsque leur sont soumis des cas ouverts. Au diapason de l'ensemble de l'étude, la thématique de la séparation des pouvoirs ne sera pas directement traitée, car, si la thématique de l'autolimitation du juge s'inscrit bien entendu dans celle-ci, l'évocation de la séparation des pouvoirs transparaît inévitablement dans les mécanismes d'autolimitation. Il ne s'agira pas ici de passer au prisme de l'autolimitation toutes les techniques de contrôle employées par le Conseil constitutionnel dans le contentieux de la conformité des articles 54, 61 et 61-1 de la Constitution, mais plutôt de se concentrer sur quelques-unes des plus opportunes à traiter.

Le sujet prête traditionnellement à débat entre les tenants du « dynamisme volontariste », voire du gouvernement des juges¹⁷, et ceux qui le dénoncent. Il est pourtant possible de considérer ces antagonistes comme les deux faces d'une même pièce, mais également comme deux simples instruments à la disposition du

¹⁶ R. A. Posner, « The meaning of judicial self-restraint », 59 Ind. L. J. 1 (1983). À l'instar de l'ensemble de ce travail, les traductions ont été faites par l'auteur et constituent des traductions libres.

¹⁷ W. Mastor, « Plaidoyer pour le gouvernement des juges », in S. Mouton (dir.), *Le régime représentatif à l'épreuve de la justice constitutionnelle*, Paris, LGDJ, coll. « Grands colloques », 2016, p. 69.

juge. À l'opposition, entre ces deux instruments, pourrait se substituer leur complémentarité. En définitive, le sujet invite à se demander non pas quel est l'usage de ces instruments de l'interprétation dans la définition de la justice fiscale par le juge constitutionnel, mais comment il utilise ces instruments pour ne pas définir la justice fiscale.

À ce stade de l'étude, il apparaît que la recherche d'une définition de la justice fiscale par le juge constitutionnel peut être autant fructueuse qu'infructueuse. Il faut d'abord adopter une posture classique, en se demandant à quelles occasions le juge constitutionnel manifeste son autolimitation dans le but de ne pas définir la justice fiscale (I). Puis, les deux faces de l'interprétation seront appréhendées comme deux simples techniques complémentaires mobilisées par le Conseil constitutionnel aux mêmes fins (II). Au seuil de ces développements, souligner que le contentieux constitutionnel fiscal n'est pas, au principal, original au regard du contentieux constitutionnel général semble opportun, tant les allers-retours entre les normes et les techniques du contentieux général et celles propres au contentieux fiscal seront nombreux.

I – Les conditions invitant le juge constitutionnel à manifester son autolimitation

L'office du juge constitutionnel est limité par le texte constitutionnel. Lorsque le texte invite à l'interprétation, le juge constitutionnel s'autolimité dans le choix de la solution pour des raisons politiques, fonctionnelles ou relatives à la séparation des pouvoirs. Néanmoins, le Conseil constitutionnel ne l'affiche pas de manière constante et explicite à l'occasion du contentieux de la conformité. Il ne l'élève formellement, de manière claire et sans équivoques qu'épisodiquement, à l'occasion de certaines décisions. La délimitation de son office se déploie alors

sous la forme d'un fameux considérant de principe, voire d'un *orbiter dictum* à portée didactique, lorsqu'est en cause une disposition ayant des conséquences politiques certaines (A). Le Conseil n'abandonne cependant pas cette attitude lorsqu'il ne mobilise pas le considérant « autolimitation », il la marque par une autre forme d'autolimitation plus abstraite, subtile et savante, mais aux conséquences pratiques. Il s'agira plutôt d'une autolimitation matériellement conditionnée (B).

A – L'expression formelle par le Conseil constitutionnel de son autolimitation lors du contrôle des dispositifs fiscaux controversés

Il est des cas où la Haute juridiction constitutionnelle exprime de la manière la plus formelle son autolimitation. Le juge l'affirme lorsque sont soumises à son contrôle des dispositions d'une certaine acuité politique, en d'autres termes des dispositions ayant déchaîné passions et débats dans le monde politique. Ces développements visent ainsi l'autolimitation prétorienne dans son sens politique.

Le contrôle de la conformité s'intéressant à la loi, il est malaisé de considérer certaines dispositions législatives plus « politiques » que d'autres. Il faut donc évacuer l'acception du terme politique qui renvoie à l'organisation de la Cité, mais comprendre le terme comme ayant trait aux dispositions polémiques, suscitant le débat, invitant à la controverse. John P. Roche constate que le terme peut se déployer ou se rétracter à la manière d'un accordéon selon les contingences de l'époque. Il en conclut qu'il est impossible d'en donner une définition, dans la mesure où la logique qu'il sous-tend est circulaire : « les cas politiques sont les questions qui ne peuvent être résolues par le processus juridictionnel ; celles qui ne peuvent être réglées par le processus juridictionnel sont

des cas politiques »¹⁸. Autrement dit, il s'agit de questions non purement juridiques, amenant pour les traités à faire appel à des considérations philosophiques, sociologiques, économiques... Plus encore, car il s'agit de dispositions initiant une querelle, peut-on considérer, en s'inspirant des travaux de Lord Devlin¹⁹, que les cas politiques sont ceux qui brisent un consensus ou du moins un précaire accord de volonté de la communauté politique entraînant une intense polémique pouvant atteindre la société civile ou bien restée cantonnée dans le périmètre des assemblés parlementaires. En définitive la qualification des cas politiques relève du caractère contingent de sa solution, en ce sens que deux solutions opposées peuvent être valides. La justice fiscale paraît être l'une de ces notions politiques en ce que sa définition objective et définitive semble illusoire, tant la subjectivité et l'expérience de chacun font de ces termes un objet dont il n'est raisonnablement possible d'en décrire que quelques pièces, mais non d'en définir l'objet.

L'exorde du corpus prétorien du Conseil constitutionnel est un exemple d'autolimitation manifeste, voire « d'incompétence négative » de la part de la jeune institution²⁰. L'énonciation formelle de l'autolimitation de son office par le Conseil apparaît pour la première fois dans

la décision n° 74-54 DC²¹. Le Conseil utilise d'emblée un considérant structurant dont la formulation n'évoluera qu'à la marge²² : « considérant que l'article 61 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision identique à celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité à la Constitution des lois déferées à son examen ». Le recours à ce considérant s'explique au regard des circonstances politiques de l'espèce. Il appert que, parallèlement au Conseil d'État, le juge de la Constitution refuse que les autorités détentrices de la compétence renoncent à l'exercer en demandant au juge de prendre à leur place les mesures nécessaires²³. Par-là, le législateur ne peut être tenté de déporter sa responsabilité politique sur la juridiction constitutionnelle. C'est ce que le président Roger Frey exprime lors des délibérations de la décision de 1975 : « les responsabilités du Conseil constitutionnel ne se confondent pas avec celles du législateur »²⁴. Ce considérant, qui peut être considéré comme un *orbiter dictum*, est mobilisé lorsque les « Sages » ont à apprécier la conformité de dispositions particulièrement sensibles politiquement²⁵. En matière fiscale, le Conseil constitutionnel affirme ostensiblement qu'il ne lui appartient pas

¹⁸ J. P. Roche, « Judicial self-restraint », *The American Political Science Review*, 1955, n° 3, p. 767-768.

¹⁹ Devlin, « Judges and Lawmakers », *The Modern Law Review*, n° 1, 1976, p. 1-16.

²⁰ Parmi d'autres : CC, déc. n° 62-20 DC du 6 novembre 1962, *Loi relative à l'élection du Président de la République au suffrage universel direct, adoptée par le référendum du 28 octobre 1962*, Rec. p. 27.

²¹ CC, déc. n° 74-54 DC du 15 janvier 1975, *Loi relative à l'interruption volontaire de grossesse*, Rec. p. 19, cons. 1. Comm. L. Favoreu, L. Philip et *alii*, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Dalloz, coll. « Grands arrêts », 2018, 19^e éd., GD n° 15, p. 219-248.

²² Évolution marquée par la décision n° 2000-433 DC du 27 juillet 2000, *Loi relative à la liberté de communication*, Rec. p. 121 ; Cons. 41 : « le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement[...] ».

²³ CE, 30 mai 1913, *Préfet de l'Eure*, n° 49241, Rec. 583. Comm. M. LONG, P. WEIL et *alii*, *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*, Paris, Dalloz, coll. « Grands arrêts », 2017, 21^e éd., GA n° 83, p. 577-584. V. également CE, 24 février 2016, *Département de l'Eure*, n° 395194.

²⁴ Procès-verbal de la séance du Conseil constitutionnel en date du 14 janvier 1975 et du 15 janvier 1975 [à propos de la décision n° 75-54 DC du 15 janvier 1975], p. 20.

²⁵ À l'exemple de la décision n° 75-54 DC précitée relative à l'interruption volontaire de grossesse ou encore dans la décision n° 2001-446 DC sur le même sujet. Également, à l'occasion de la décision n° 85-197 DC du 23 août 1985, *Loi sur l'évolution de la Nouvelle-Calédonie* [Rec. p 70] qui suscitait non pas un débat de société, mais relatif au parlementaire. Afin de bien saisir les enjeux de cette espèce, voir le procès-verbal de la séance du Conseil constitutionnel en date du vendredi 23 août 1985 qui est d'une éloquence certaine.

de définir les termes de la justice fiscale, découlant de la légalité de l'impôt énoncé à l'article 14 de la Déclaration de 1789, en élevant le considérant de manière intensive²⁶. Il le mobilise, par exemple, lors de l'examen de l'article 5 de la loi de finances pour 2018 instituant un dégrèvement massif à la taxe d'habitation qui avait suscité les réticences des parlementaires et surtout des élus locaux²⁷.

La décision n° 85-197 DC du Conseil fait œuvre pédagogique en prolongeant le raisonnement posé en 1975. Il indique que « l'objet de ce contrôle [de la conformité] est non de gêner ou de retarder l'exercice du pouvoir législatif, mais d'assurer sa conformité à la Constitution et, le cas échéant, lorsqu'une loi n'est pas déclarée dans sa totalité contraire à la Constitution, d'en permettre la promulgation, soit après amputation des dispositions déclarées contraires à la Constitution, soit après substitution à celles-ci de nouvelles dispositions réalisant une mise en conformité à la Constitution »²⁸. Inaugurant ce que la doctrine a appelé le « contrôle à double détente », le Conseil affirme ensuite que la loi « n'exprime la volonté générale que dans le respect de la Constitution »²⁹.

Le juge justifie son autolimitation. Son but n'est pas que les mesures fiscales votées par le Parlement se fracassent sur le contrôle de conformité³⁰, mais de stimuler la qualité des dispositions législatives³¹. Le Conseil constitutionnel veille ainsi à ce que le législateur ne cède pas au penchant de l'incompétence négative en confiant le soin de fixer des éléments de la politique fiscale à un organe non constitutionnellement habilité, finalement moins légitime. Dans le cadre du contrôle à double détente, de manière générale et appliqué au domaine de la fiscalité, la haute juridiction doit être perçue comme un conseiller des pouvoirs constitués. Pour reprendre les mots du Commissaire du gouvernement Corneille « la liberté est la règle, la restriction de police l'exception »³², la liberté du législateur prévaut dans la fixation des termes de la justice fiscale, la sanction constitutionnelle n'est que l'exception. Le contentieux *a posteriori* de la conformité confirme ce schéma, le juge pouvant moduler les effets dans le temps de sa décision afin de laisser une marge de manœuvre temporelle au législateur³³. Du reste, c'est l'idée qui sous-tend la technique des réserves d'interprétation.

²⁶ Voir les décisions n° 81-136 DC, *Troisième LFR pour 1981*, cons. 6 ; n° 2009-599 DC, *Loi de finances pour 2010*, cons. 39 ; n° 2011-638 DC, *LFR pour 2011*, cons. 19 ; n° 2012-654 DC, *LFR pour 2012 (II)*, cons. 32 et 41 ; n° 2012-659 DC, *LFSS pour 2013*, cons. 20 ; n° 2012-662 DC, *Loi de finances pour 2013*, cons. 50, 60, 65 et 79 ; n° 2013-679 DC, *Loi relative à la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, cons. 9 ; n° 2013-685 DC, *Loi de finances pour 2014*, cons. 96 ; n° 2014-707 DC, *Loi de finances pour 2015*, cons. 47 ; n° 2016-743 DC, *LFR pour 2016*, cons., 9 ; n° 2017-755 DC, *LFR pour 2017*, cons. 35 ; n° 2017-758 DC, *Loi de finances pour 2018*, cons. 11 ; n° 2018-776 DC, *LFSS pour 2019*, cons. 17 ; n° 2018-777 DC, *Loi de finances pour 2019*, cons. 17 ; n° 2019-796 DC, *Loi de finances pour 2020*, cons. 72. En matière de QPC, le considérant est également élevé : voir décision n° 2010-28 QPC, *Association Sportive Football Club de Metz* [Taxe sur les salaires], cons. 8 ; n° 2010-32 QPC, *M. Samir M. et al.* [Retenue douanière], cons. 9 ; n° 2012-251 QPC, *COPACEL et al.* [Taxes sur les boues d'épuration], cons. 5 ; n° 2013-371 QPC, *SAS Labeyrie*, cons. 7 ; n° 2014-418 QPC, *Sté SGI*, cons. 7 ; n° 2014-456 QPC, *Sté Nextradio TV*, cons. 8 ; n° 2015-481 QPC, *Époux B.*, cons. 4 ; n° 2016-564 QPC, *M. Lucas M.*, cons. 3 ; n° 2016-571 QPC, *Sté Layher SAS*, cons. 12 ; n° 2016-618 QPC, *Mme Theresa B.*, cons. 6 ; n° 2017-

638 QPC, *M. Gérard S.*, cons. 7 ; n° 2017-746 QPC, *M. DjamelEddine C.*, cons. 5 ; n° 2018-753 QPC, *M. Jean-Guilhem G.* ; n° 2018-733 QPC, *Sté d'exploitation des moyens de carénage*, cons. 13 ; n° 2018-736 QPC, *Sté CSF*, cons. 3 ; n° 2019-808 QPC, *Sté Total raffinage France*, cons. 8 ; déc. n° 2019-814 QPC, *Sté Prato Corbara*, cons. 8. On trouve aussi le considérant en matière de contributions non qualifiées d'impositions de toutes natures : ex. déc. n° 98-402 DC, *Loi portant sur diverses dispositions d'ordre économique et financier*, cons. 17 ; n° 2013-682 DC, *LFSS pour 2014*, cons. 13.

²⁷ CC, déc. n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, *Loi de finances pour 2018*, JO 31 déc. 2017, cons. 11.

²⁸ CC, déc. n° 85-197 DC du 23 août 1997, *Loi sur l'évolution de la Nouvelle-Calédonie*, Rec. p. 70, cons. 20.

²⁹ CC, déc. n° 85-197 DC, cons. 27.

³⁰ M. Collet, *op. cit.*, p. 17.

³¹ Peut-être est-ce le propos que véhicule *in fine* l'ouvrage du Doyen Louis Favoreu, *La politique saisie par le droit. Alternances, cohabitation et Conseil constitutionnel*, Paris, Economica, 1988, 153 p.

³² Concl. L. Corneille sur l'arrêt CE, 10 août 1917, *Baldy*, n° 59855.

³³ Constitution du 4 octobre 1958, art. 62 al. 2.

L'office du Conseil constitutionnel n'a pas pour objet de systématiquement sanctionner les dispositions du législateur. C'est le «laisser faire, laisser passer la politique fiscale» déterminée par le législateur qui prévaut. Cela est d'autant plus vrai que le juge constitutionnel ne dispose pas des moyens d'effectuer un contrôle trop poussé sur les dispositions législatives soumises à son examen.

B – L'autolimitation fonctionnelle du juge constitutionnel, une autolimitation motivée par des contraintes contingentes

L'autolimitation fonctionnelle se définit comme une autolimitation contrainte pour le juge³⁴. Ce «réalisme fonctionnel» selon les mots du conseiller Michel Ameller³⁵ se manifeste sous un aspect multidimensionnel dans l'ordre constitutionnel.

La manifestation implicite de l'autolimitation fonctionnelle apparaît de manière éclatante dans la décision n° 75-54 DC. L'un des apports majeurs de cette décision consiste en ce que les juges de la rue de Montpensier déclinent «l'offre» des

députés requérants de devenir juges de la conventionnalité. Les requérants avaient des raisons de penser que le Conseil n'écarte pas ce moyen, il avait fait preuve d'un «dynamisme volontariste» d'une particulière acuité quelques années avant en faisant du Préambule à la Constitution du 4 octobre 1958, *contra voluntatem* des rédacteurs, des normes de droit positif dans la décision n° 71-44 DC³⁶. La Haute juridiction rejette le moyen en considérant que les dispositions de l'article 55 de la Constitution «ne prescrivent ni n'impliquent que le respect de ce principe doive être assuré dans le cadre du contrôle de la conformité des lois à la Constitution prévu à l'article 61 de celle-ci»³⁷. Le Conseil poursuit la justification de cette exclusion en évoquant la nature distincte des contrôles de constitutionnalité et de conventionnalité³⁸, tout en précisant «qu'une loi contraire à un traité ne serait pas, pour autant, contraire à la Constitution»³⁹. Le Conseil a recours, entre les lignes, à un syllogisme induit par son impuissance fonctionnelle. Le procès-verbal de la délibération de la décision en témoigne⁴⁰, par la suite, certains de ses

³⁴ Pour rappel, R. A. Posner l'a défini comme la décision du juge a le souci que le «*judicial creation of rights result in so swamping the courts in litigation that they can not function effectively*». Cf. R. A. Posner, *op. cit.*

³⁵ M. Ameller, *op. cit.*

³⁶ CC, déc. n° 71-44 DC du 16 juillet 1971, *Loi complétant les dispositions des articles 5 et 7 de la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association*, Rec. p. 29 ; comm. L. Favoreu, L. Philip et alii, *op. cit.*, GD n° 29, p. 446-459. Voir également, pour un point de vue «réaliste», J. Waline, *op. cit.*, p. 507 ou encore le témoignage de Jean Foyer, Cf. D. Maus, O. Passelecq (dir.), *Témoignages sur l'écriture de la Constitution de 1958. Autour de Raymond Janot*, Paris, La documentation française, p. 64). Au risque d'alimenter un débat qui ne se tarit pas, le doute est permis quant à la classification de la décision n° 71-44 DC au titre des décisions volontaristes. D'abord, parce que P.-H. Teitgen avait déjà évoqué le rôle de l'interprétation constructive des juges qui ferait du Préambule une norme de droit positif (Documents pour servir à l'histoire de l'élaboration de la Constitution du 4 octobre 1958). Ensuite, la Déclaration de 1789, partie du Préambule, était une norme de droit positif pour le Conseil d'État. Enfin, cette décision avait été préparée, selon François Luchaire, dans la décision n° 70-39 DC, rendue une année avant, qui mentionnait dans les visas «vu la

Constitution et notamment son préambule». Selon ce dernier, «nous étions alors un certain nombre à mettre beaucoup d'espoir dans ce visa du préambule, et cet espoir s'est montré confirmé par la décision du 16 juillet 1971 [...] C'est ainsi à une époque où le Conseil constitutionnel n'était pas bien vu, ayant un peu peur aussi de lui-même, il a utilisé cette citation "vu le préambule" qui allait lui permettre l'année suivante de prendre une décision manifestement tournée vers le pouvoir en place» (Le Conseil constitutionnel a 40 ans, Conseil constitutionnel/LGDJ, 2000, p. 41).

³⁷ CC, déc. n° 75-54 DC, cons. 3.

³⁸ CC, déc. n° 75-54 DC, cons. 4.

³⁹ CC, déc. n° 74-54 DC, cons. 5.

⁴⁰ Les propos du Président R. Frey sont à cette occasion éclairants : il «pense que le Conseil constitutionnel ne peut assimiler les accords aux textes constitutionnels. L'article 55 n'impose pas un principe absolu de la supériorité des lois sur les traités, car cette supériorité est subordonnée à la condition de réciprocité et celle-ci ne peut varier d'un pays à l'autre et d'une époque à l'autre. S'il en était autrement, l'article 55 donnerait aux traités une valeur constitutionnelle. De plus, l'article 55 vise tout un ensemble de textes dont certains n'ont même pas valeur législative. Or il faut se souvenir que la France est partie à plus de quatre mille traités. Comment, dans ces conditions, demander au Conseil

membres l'afficheront comme justification⁴¹.

Il semble possible de considérer que le même raisonnement prévaut lorsque le Conseil refuse de contrôler les objectifs poursuivis par le législateur. Cet élément méthodologique de fond, perceptible dès la décision n° 84-179 DC⁴², est désormais rattachée au considérant «primaire» examiné plus haut. Lorsque le Conseil indique qu'il «ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé»⁴³ ou bien, s'agissant de dispositifs fiscaux, n'en soient pas en inadéquation⁴⁴, il justifie son autolimitation *prima facie* par une autolimitation primaire «d'appréciation», alors qu'il est raisonnable de penser qu'il n'en a ni les moyens matériels ni intellectuels dans le cadre du contrôle abstrait. La séparation des pouvoirs implique que le juge doit refuser de s'inviter dans la fabrique de la loi et doit également neutraliser toute subjectivité en la laissant à la seule appréciation du corps politique. Cette fin de non-recevoir de principe s'épanouit classiquement dans le contrôle d'une disposition au regard de l'égalité devant les charges publiques⁴⁵. Le juge affirme, en effet, qu'«en particulier, pour assurer le

principe d'égalité, [le législateur] doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose». Ce contrôle de cohérence entre fins et moyens s'explique par la difficulté pour le juge de contrôler une égalité inégale par essence⁴⁶. Un exemple récent réside dans la décision n° 2019-808 QPC qui montre les limites matérielles de l'office du Conseil⁴⁷. Le législateur avait instauré une taxe incitative à l'incorporation de biocarburants visant les entreprises pétrolières. Étaient frappés les produits pétroliers n'incorporant pas dans leur carburant un pourcentage déterminé de produits propres définis dans la loi. Une entreprise contestait son assujettissement à la taxe, car elle incorporait ledit pourcentage de biocarburant, mais issu d'une autre source que celle prévue par la loi. Était en cause le principe d'égalité devant les charges publiques. Pour trancher, il eut fallu que le juge puisse se rendre compte de la réalité des arguments des requérants, effectuer une appréciation *in concreto*, ce qui aurait nécessité de transporter l'audience hors les murs du Palais-Royal. Dès lors, le juge a recouru à une longue motivation⁴⁸, pour considérer que la mesure discriminante est fondée sur des critères objectifs et rationnels.

constitutionnel d'assurer le respect des lois aux traités. En fait, l'article 55 se borne à énoncer un principe dont la valeur concerne le législateur et le gouvernement, mais pas le juge de la Constitution. Le Conseil n'est donc pas compétent pour relever les contradictions qui peuvent exister entre le traité et la loi». Le conseiller G. Monnerville «clos» le débat en exposant «[qu']il ne s'agit donc pas pour le Conseil constitutionnel de faire de l'autosaisine, mais, à l'occasion de l'examen de la conformité à un traité, de vérifier que ce traité est conforme à la Constitution» (Procès-verbal de la séance du Conseil constitutionnel en date du 14 et du 15 janvier 1975 [à propos de la décision n° 75-54 DC du 15 janvier 1975], p. 22-24).

⁴¹ M. Ameller, *op. cit.* Voir également O. Dutheillet De Lamoth, Visite au Tribunal constitutionnel espagnol Madrid, 2-4 avril 2009.

⁴² CC, déc. n° 84-179 DC du 12 septembre 1984, *Loi relative à la limite d'âge dans la fonction publique et la fonction publique*, Rec. p. 73 ; not. cons. 14.

⁴³ CC, déc. n° 2017-758 DC, *préc.*, cons. 11.

⁴⁴ CC, déc. n° 2000-436 DC du 7 décembre 2000, *Loi relative à la solidarité et au renouvellement urbain*, Rec. p. 176 ; cons. 32.

⁴⁵ Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, art. 13.

⁴⁶ Selon le conseiller constitutionnel M. Chatenet : «En matière fiscale, la discrimination en fonction de la fortune est constante, qu'il s'agisse, par exemple, de l'impôt sur les successions ou de l'impôt sur le revenu. Cette réalité discriminatoire se rattache à toute une évolution avec laquelle on part de la notion de justice dans l'impôt à celle de justice par l'impôt» (Procès-verbal de la séance du Conseil constitutionnel en date du 27 décembre 1973, p. 4-5).

⁴⁷ CC, déc. n° 2019-808 QPC.

⁴⁸ CC, déc. n° 2019-808 QPC, cons. 4 à 9.

La méthodologie de traitement du cas par le juge constitutionnel se rattache de manière oblique à l'autolimitation fonctionnelle. Il s'agit ici des méthodes de l'économie de moyens et du refus de statuer *ultra petita*. Ces deux mécanismes, initialement forgés par la Haute juridiction administrative, le premier étant du reste dénué de tout fondement textuel⁴⁹, ont été endossés par le juge constitutionnel et motivés par l'idée de bonne administration de la justice. Le juge limite son office à la satisfaction des requérants ayant intérêt à agir. Il ne s'évade pas de son office, hors moyen soulevé d'office, et respecte ainsi sa compétence d'attribution. Il déroge parfois à ces deux techniques en retenant une argumentation plus soutenue que nécessaire lui permettant en réalité d'anticiper la seconde détente de son contrôle⁵⁰. Dès lors, il tendra vers une interprétation dynamique de son office afin de guider celui du législateur. Également rattaché indirectement à l'autolimitation fonctionnelle, le contrôle à double détente se trouve redéfini depuis l'entrée en vigueur de la Question prioritaire de constitutionnalité (QPC) en 2010. Elle conduit à considérer que le Conseil puisse exercer un contrôle à triple détente. Cette technique du contrôle de la conformité à double détente s'est exercée lors de la régularisation des bases textuelles sur lesquelles l'administration réalisait les opérations de perquisitions fiscales⁵¹. La caractéristique de ce contrôle est de laisser

le législateur libre de « revoir sa copie », le juge ne censure que les griefs les plus importants, laissant le législateur libre de régulariser ceux qui ont été soulevés par les lettres de saisine, mais non juridictionnellement tranchés.

À ce stade de l'étude, il est impossible d'affirmer sans équivoque que le Conseil constitutionnel ne substitue pas son appréciation de la justice fiscale à celle du législateur. Les principales techniques permettant à celui-ci de ne pas définir la justice fiscale ont été mises en exergue. Néanmoins il reste à comprendre que les techniques contentieuses mobilisées par le Conseil peuvent aussi bien être considérées comme des techniques d'autolimitation, que comme des techniques volontaristes rendant ainsi trouble la notion même d'autolimitation.

II – L'incertaine caractérisation des techniques utilisées par le juge constitutionnel

La doctrine perçoit les phénomènes d'autolimitation et de « dynamisme volontariste » comme une manifestation de l'irrationalité⁵² ou bien du caractère politique, voire politisé, des juridictions constitutionnelles. Certains soulèvent l'argument de la légitimité⁵³ des juridictions constitutionnelles lorsque les tentatives de systématisation des solutions prétoriennes se heurtent trop à l'autolimitation ou au volontarisme⁵⁴. L'erreur provient de ce que

⁴⁹ CE, 29 mai 1963, *Maurel*, rec. p. 334 ; voir R. Chapus, *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, coll. Domat « Droit public », 2008, 15^e éd., p. 965 et s. ; voir également F. Dieu, « La règle de l'économie de moyens doit-elle paralyser le pouvoir d'injonction du juge administratif ? », *AJDA*, 2009, n° 20, p. 1082-1090.

⁵⁰ CC, déc. n° 83-164 DC, 29 décembre 1983, *Loi de finances pour 1984*, Rec. p. 67 ; CC, déc. n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *SNC Kimberley Clark* [Incompétence négative en matière fiscale], Rec. p. 114 ; comm. L. Favoreu, L. Philip et *alii*, *op. cit.*, GD n° 20, p. 302-314.

⁵¹ CC, déc. n° 83-164 DC et CC, déc. n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*, Rec. p. 94.

⁵² Le Doyen Georges Vedel témoignait qu'« à mes yeux, un des caractères les plus surprenants de l'institution, à savoir que sa part d'irrationalité, sa rusticité, son empirisme ont été quelques-unes des causes, et non les moindres de sa réussite. Pour un pur cartésien, le Conseil constitutionnel est un être bizarre [...] ». G. VEDEL, « Préface à la deuxième édition » in D. Rousseau, P.-Y. Gadhoun, J. Bonnet, *Droit du contentieux constitutionnel*, LGDJ, coll. « Précis Domat », 2016, 11^e éd, p. 14.

⁵³ Argument utilisé de manière assez surprenante, voir L. Favoreu, *La légitimité du juge constitutionnel*, *op. cit.* Voir également l'échange entre le Professeur Loïc Philip et Jean Foyer à l'occasion des 40 ans du Conseil constitutionnel (*Le Conseil constitutionnel a 40 ans*, *op. cit.*, p. 185).

⁵⁴ A.— C. Bezzina, *op. cit.*

l'on a tenté de systématiser un moyen, une technique, un simple rouage du système plutôt que le système lui-même. En réalité aucune technique contentieuse mobilisée par le juge ne peut être rattachée de manière absolue à l'autolimitation ou bien à la « dynamique volontariste ».

La troisième loi de Newton postule que chaque action entraîne une réaction égale et opposée s'exerçant sur le même objet et, de facto, ces forces opposées s'annulent. Ces deux techniques-forces s'exercent sur l'objet « justice fiscale » et, en s'annulant, façonnent un équilibre à l'occasion du contrôle de la conformité qui doit être vu comme un spectre plus ou moins concentré selon l'étendue du contrôle du juge. Ce spectre correspondrait à ce qu'est la justice fiscale, du moins ce qui n'a pas été jugé comme contraire à la justice fiscale contenue dans le texte constitutionnel. Afin de bien comprendre l'idée des deux techniques antithétiques convergentes, il faudra examiner certains procédés classiques utilisés par le Conseil constitutionnel, tel que l'objectif à valeur constitutionnelle (A) et le contrôle de proportionnalité (B). Le choix de ces matériaux est motivé en ce qu'ils sont singulièrement mobilisés dans le cadre du contrôle de la conformité de la norme fiscale, et permettent au juge d'affirmer qu'il ne lui revient pas de définir la justice fiscale. En sus, le couple OVC-Erreur manifeste peut se concevoir comme un

couple de nature état-rapport qui, s'il n'est pas absolu, est opportun pour notre étude.

A – L'objectif à valeur constitutionnelle de « lutte contre la fraude fiscale » : vrai « dynamisme volontariste », réelle autolimitation

Les objectifs de valeur constitutionnelle constituent une véritable manifestation du « dynamisme volontariste » du Conseil constitutionnel. Cette technique ou catégorie constitutionnelle qui ne dépend d'aucun ancrage constitutionnel explicite, apparaît pour la première fois dans la décision n° 82-141 DC⁵⁵. Le professeur Nicolas Molfessis éclaire la nature des objectifs en considérant qu'ils « ne sont ni des droits ni des principes. Ils constituent essentiellement une manifestation du rôle pris par le Conseil constitutionnel sur l'orientation du droit objectif »⁵⁶. Ces considérations abstraites se réalisent notamment dans le domaine des procédures fiscales⁵⁷. La fiscalité française repose en effet sur le système déclaratif, les procédures qui y sont attachées correspondent alors à « des mesures de nature à inciter les contribuables à fournir à l'administration fiscale des déclarations exactes et sincères »⁵⁸. Dans ces conditions, la fraude fiscale est un véritable coup de canif dans le contrat social qui doit être réprimé sans quoi les éléments dont il est raisonnable de penser qu'ils se rattachent à la justice fiscale ne se déploieraient pas⁵⁹.

⁵⁵ CC, déc. n° 82-141 DC du 27 juillet 1982, *Loi sur la communication audiovisuelle*, Rec. p. 48, cons. 5.

⁵⁶ N. Molfessis, « Remarques sur les objectifs de valeur constitutionnelle », *Justices*, janvier-juin 1996, p. 327-331.

⁵⁷ De manière synthétique, elles désignent le pouvoir fiscal et ses prérogatives d'exercices (L. Trotabas, *Précis de science et législation financières*, Paris, Dalloz, coll. « Petits précis Dalloz », 1947, 9^e éd., p. 270), « codifient les relations qu'entretiennent le contribuable et l'administration » (J. Grosclaude, Ph. Marchessou, *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, coll. « Cours », 9^e éd., 2018, p. 1) ; de manière analytique, elles recouvrent les procédures d'établissement de l'impôt, de contrôle et de recouvrement de l'impôt, des sanctions fiscales et des contentieux fiscaux (*ibid.*, p. 1) ; M. Collet et P. Collin : « l'ensemble des

mécanismes qui visent à garantir la correcte application des règles de fond, c'est-à-dire des règles d'assiettes » (M. Collet, P. Collin, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, coll. « Thémis droit », 2017, 3^e éd., p. 1).

⁵⁸ T. Lambert, *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, coll. « Précis Domat », 2019, 4^e éd., p. 31-32.

⁵⁹ Par exemple, le principe de l'impératif respect des facultés contributives dans la fixation de l'obligation fiscale — entendue au sens de l'assiette — est présent dans les Constitutions française et roumaine (art. 13 de la Déclaration de 1789, art. 57 de la Constitution roumaine de 1991). Celui qui fraude dans le système déclaratif économise au regard de ses facultés et déporte son honorable contribution sur les honnêtes contribuables. Gaston Jèze affirmait

Cette analyse classique est reprise et promue par le Conseil constitutionnel à travers l'objectif constitutionnel de lutte contre la fraude fiscale et douanière. L'étude des procès-verbaux de délibérés de la Haute juridiction permet de comprendre la gestation de l'objectif⁶⁰ qui ne sera, en tant que tel, « découvert » qu'en 1999, dans la décision n° 99-424 DC ⁶¹, dont le procès-verbal n'est (malheureusement !) pas encore accessible. Cet aperçu permet sur vingt-cinq ans d'activité du Conseil de percevoir que la désapprobation du « lièvre fiscal [qui] paraît avec ses oreilles »⁶² traverse les époques.

Le procès-verbal de délibération de la décision n° 73-51 DC indique que la question de la conformité à la Constitution de l'article 180 de la loi de finances pour 1974 mettait mal à l'aise le Conseil : « le débat qui en résulte pour le Conseil est déplaisant, car celui-ci doit faire un choix entre l'inquisition et la fraude et sa décision sera critiquée quelle qu'elle soit »⁶³ ! Le Président Palewski ne souhaitait surtout pas que le Conseil semble « inciter à tolérer la fraude »⁶⁴ ! À l'occasion de l'examen des dispositions « légalisant » les perquisitions fiscales en loi de finances pour 1984⁶⁵, le conseiller Marcilhacy présente les risques pour le Conseil de déclarer des dispositions visant à lutter contre la fraude inconstitutionnelle en considérant que « cela risquerait d'être interprété comme un acte de laxisme fiscal »⁶⁶ ! D'ailleurs, le Doyen Vedel « a été très sensible à l'objection selon laquelle une décision

d'inconstitutionnalité risquerait d'être interprétée comme favorable au laxisme fiscal. C'est pour ces raisons qu'il propose un considérant qui marque nettement la réprobation du Conseil envers la fraude fiscale »⁶⁷. Finalement, le conseiller Legatte se déclarera réservé quant à la décision finale du Conseil qui « risque d'apparaître comme favorable à la fraude »⁶⁸. D'ailleurs, l'article 114 de ladite loi examinée par le Conseil relative à la publicité de l'impôt fera dire au conseiller Jozeau-Marigne « qu'il ne serait pas opportun que le Conseil censure une nouvelle disposition destinée à améliorer la transparence fiscale et, par-là, à lutter contre la fraude »⁶⁹. Le Conseil exprimera cette préoccupation dans un considérant particulièrement éloquent dans la décision : « l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression ; qu'ainsi, dans leur principe, les dispositions de l'article 89 ne peuvent être critiquées »⁷⁰. Dans la loi de finances relative à l'exercice budgétaire suivant, le Conseil validera ladite mesure amendée par le législateur, celle-ci ne méconnaissant cette fois-ci aucune « des exigences constitutionnelles assurant la conciliation du principe de la liberté individuelle et des nécessités de la lutte contre la fraude fiscale »⁷¹.

Lors de l'examen de la loi de finances rectificative pour 1986, les Sages devaient se prononcer sur la conformité à la Constitution d'une disposition établissant une amnistie fiscale. Si une telle mesure visait « à ramener les fraudeurs sur le

dans ce sens que la fraude « doit être rigoureusement réprimée : non seulement elle fait perdre au Trésor un produit considérable, mais elle aboutit à faire retomber sur les contribuables plus honnêtes ou moins habiles le fardeau des charges publiques » (*Cours de finances publiques 1930-1931*, Paris, Giard & Brière, 1931, p. 523-524).

⁶⁰ Voir particulièrement É. OLIVA, « La lutte contre la fraude fiscale : principe à valeur constitutionnelle ou simple objectif ? », in T. Lambert (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, Paris, LGDJ, coll. « Grands colloques », 2014, p. 1-19.

⁶¹ CC, déc. n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, Rec. p. 156 ; cons. 52.

⁶² Procès-verbal de la séance du Conseil constitutionnel en date du 3 juillet 1986, p. 39.

⁶³ Procès-verbal de la séance du Conseil constitutionnel en date du 27 décembre 1973, p. 4.

⁶⁴ *Id.*, p. 9.

⁶⁵ CC, déc. n° 83-164 DC ; comm. L. Favoreu, L. Philip et alii, *op. cit.*, GD n° 60, p. 937-983.

⁶⁶ Procès-verbal de la séance du Conseil constitutionnel en date du 29 décembre 1983, p. 12.

⁶⁷ *Id.*, p. 14.

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ *Id.*, p. 18.

⁷⁰ CC, déc. n° 83-164 DC, cons. 27.

⁷¹ CC, déc. n° 84-184 DC, cons. 34.

chemin de la régularité en permettant aux contribuables malhonnêtes de revenir dans le droit chemin sans craindre des redressements fiscaux en cascade [...]»⁷², le conseiller Marcihacy a souhaité que le Conseil veille à ce que les fraudeurs ne puissent « se trouver dans une situation plus favorable que les honnêtes contribuables ». Il s'émouvait du reste « que cette loi d'amnistie fasse échec aux possibilités de rappel, ce qui lui semble aggraver encore l'inégalité entre les contribuables »⁷³. Monsieur Hayer « déclare qu'il est, par principe, hostile à une loi d'amnistie fiscale, car il pense qu'elle est incitative à la fraude »⁷⁴. Les discussions se sont poursuivies sur le même ton lors des débats sur les articles 19, 15 et 26 de la loi de finances rectificative⁷⁵. Les débats relatifs à la décision n° 89-268 DC sont également éclairants. Le conseiller Fabre a ainsi déclaré qu'« il faut aussi donner à l'administration fiscale les moyens de combattre la fraude »⁷⁶ avec le conseiller Faure selon lequel « il ne faut être ni ange ni bête. La lutte contre la fraude fiscale ne doit pas être découragée, mais on doit respecter certains droits des individus. Si l'on donne trop de garanties, cela permet à la personne soupçonnée de faire disparaître toute trace. [...] Chacun est témoin autour de lui de certaines évasions fiscales. Tout ce qui peut servir à lutter contre cela sert la démocratie. [...] Pousser trop loin les garanties c'est aller à l'encontre de la lutte contre la fraude fiscale, c'est mettre en cause l'égalité des citoyens devant l'impôt »⁷⁷.

L'objectif à valeur constitutionnelle, qui découle « nécessairement » de l'article 13 de la Déclaration de 1789, permet de concilier les dispositions ayant pour vocation la lutte contre la fraude fiscale et d'autres droits et libertés

constitutionnellement protégés⁷⁸. Finalement les objectifs à valeur constitutionnelle ne « servent principalement, dans les décisions qui les consacrent, que pour limiter le rayonnement des droits et principes à valeur constitutionnelle dont l'application aurait pu entraîner l'inconstitutionnalité du texte de la loi examiné. Autrement dit, ces objectifs vont servir de soutien au texte de loi assurant leur respect, permettant de faire plier l'application d'un principe ou d'un droit constitutionnel opposé qui aurait dû, en l'absence d'objectif constitutionnel, être mis en application. [...] Les objectifs de valeur constitutionnelle sont un instrument façonné de toutes pièces par le Conseil constitutionnel pour justifier l'atteinte qu'une loi visant à protéger l'intérêt général pourrait porter à un droit constitutionnel. C'est qu'il existe, faut-il croire, des droits constitutionnels dont l'application pourrait contrarier l'intérêt général. Ni droit ni principe, ces objectifs sont donc la subtile marque que le Conseil entend jouer dans la défense de l'intérêt général, au mépris des droits constitutionnels qui, eux, sont énoncés sans ambiguïté dans les textes dont le Conseil est censé assurer le respect. »⁷⁹. Ces objectifs marquent d'autant plus le « dynamisme volontariste » du Conseil que celui-ci n'a pas compétence pour contrôler les intentions du législateur en la matière. Le volontarisme se manifeste à sens unique, afin de légitimer et aider l'action du législateur, non pas pour l'empêcher : il se mue de la sorte en autolimitation. Ce caractère antagoniste entre nature et effet de la technique contentieuse se manifeste également au regard des techniques d'autolimitation du juge constitutionnel.

⁷² Procès-verbal de la séance du Conseil constitutionnel en date du 3 juillet 1986, p. 11.

⁷³ *Id.*, 13.

⁷⁴ *Id.*, p. 14.

⁷⁵ *Id.*, p. 19-20.

⁷⁶ Procès-verbal de séance du Conseil constitutionnel en date du 29 décembre 1989, p. 54.

⁷⁷ *Id.*, p. 55.

⁷⁸ Comme, par exemple, l'article 8 de la Déclaration de 1789. Voir : CC, déc. n° 99-424 DC, cons. 52-53.

⁷⁹ N. Molfessis, *op. cit.*, p. 330-331.

B – De la technique du contrôle de l'erreur manifeste au contrôle de proportionnalité : réelle autolimitation, vrai « dynamisme volontariste »

Cette logique se révèle lorsque le Conseil refuse de déclarer inconstitutionnelle une mesure qui viserait à supprimer des mécanismes qui permettraient de lutter contre la fraude fiscale. Ainsi, dans la décision n° 86-209 DC, les députés requérants déféraient la loi en ce que certaines dispositions tendant à supprimer certaines obligations déclaratives pour les contribuables « entravaient la répression tant de la délinquance que de la fraude fiscale alors que la nécessité de cette répression résulte d'exigences auxquelles les articles 8 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen donnent valeur constitutionnelle »⁸⁰. Le Conseil n'a pas retenu cette argumentation, en refusant de contrôler d'abord la nécessité de l'infraction sur la base de l'article 8 de la Déclaration⁸¹, puis les objectifs du législateur tout en rappelant son attachement à la lutte contre la fraude fiscale par le considérant de principe découvert à l'occasion de la décision n° 83-184 DC⁸². Cette abstention est le corollaire du volontarisme contenu dans la découverte de l'objectif de valeur constitutionnelle. Cette absence de contrôle des objectifs du législateur a cependant connu quelques évolutions.

Dans la décision n° 2017-758 DC, le Conseil a pu préciser ainsi qu'il « n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que le Parlement [et qu'ainsi] il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi

ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé. »⁸³. L'attitude du Conseil confine à l'autolimitation, pourtant, cette évolution marque un subreptice changement. De l'absence de contrôle au contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation il y a interruption du juge. En la matière, il faut remarquer un parallélisme, une dialectique entre l'autolimitation et la dynamique volontariste. La technique de l'erreur manifeste d'appréciation s'inspire de l'œuvre prétorienne du Conseil d'État. Selon le commissaire du Gouvernement Guy Braibant⁸⁴, elle est caractérisée comme « erreur évidente, invoquée par les parties, reconnue par le juge et qui ne fait aucun doute pour un esprit éclairé [...], apparente et grave »⁸⁵. Néanmoins, celle-ci est choquante de la part du juge constitutionnel, parce que, si l'erreur manifeste est la contrepartie nécessaire d'un pouvoir exorbitant exercé par un agent, cela paraît plus délicat lorsqu'il s'agit d'une loi, édictée par un organe délibératif suivant une procédure garantissant l'expression démocratique et la représentation du peuple et de la nation⁸⁶. Cette technique est retenue essentiellement dans l'appréciation de la conformité à la Constitution de dispositions au regard de l'égalité devant les charges publiques. Cette déclinaison de l'égalité nécessite et justifie en l'occurrence les discriminations et ne peut qu'être légèrement contrôlée. Il semble que cette technique constitue la forme de contrôle la plus minimale du Conseil.

Les juges de l'aile Montpensier combinent également l'erreur manifeste d'appréciation avec la proportionnalisation du contrôle, invitant par-là le législateur « à déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et

⁸⁰ CC, déc. n° 86-209 DC, cons. 30. Voir également la lettre de saisine des parlementaires.

⁸¹ CC, déc. n° 86-209 DC, cons. 31.

⁸² CC, déc. n° 86-209 DC, cons. 33.

⁸³ CC, déc. n° 2017-758 DC, cons. 11.

⁸⁴ Concl. G. Braibant sur CE, 1970, *Lambert*, n° 06145.

⁸⁵ Concl. G. Braibant sur CE, 2 novembre 1973, S.A. *Librairie François Maspero*, n° 82590, Rec. p. 53.

⁸⁶ C. Franck, « L'évolution des méthodes de protection des droits et libertés par le Conseil constitutionnel sous la septième législature », *JCP G*, 17 sept. 1986, n° 38, doct. 3256.

compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.»⁸⁷. Au diapason du contentieux constitutionnel général apparaît à l'observation un nouvel élément qui déploie son empire : le contrôle de proportionnalité. Plus poussé que le contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation, il se profile dès lors que l'office du juge le contraint à concilier des droits et libertés fondamentaux et semble être la charpente du contrôle le plus étendu du Conseil. Le Professeur Loïc Philip évoque à son égard une possible qualité d'objectif à valeur constitutionnelle qui n'a pas été consacrée par la jurisprudence⁸⁸. De manière plus étonnante, le Conseil opère un contrôle de proportionnalité lorsqu'il prononce des mesures auxquelles il peut librement recourir. Ainsi s'autocontrôle-t-il lorsqu'il décide, pour des motifs d'intérêt général, de prononcer, en contentieux de la conformité *a posteriori*, des effets différés dans le temps, comme en témoigne du reste la décision n° 2010-45 QPC⁸⁹. Cette technique permet au juge de s'immiscer plus loin dans l'appréciation de la loi et peut traduire un « dynamisme volontariste » occulte, à revers de sa nature première. C'est du reste la crainte de certains auteurs⁹⁰.

Il semble qu'il n'existe plus d'espaces juridiques sans le juge constitutionnel. Désormais, le législateur et le juge constitutionnel sont « cousus dans le même sac ». D'abord, parce que le pouvoir

constituant a considérablement ouvert les possibilités de saisine. Ensuite, parce que le juge constitutionnel s'est immiscé dans tous les domaines de compétence de ce dernier. La mobilisation de la technique de l'erreur manifeste d'appréciation opère le glissement entre l'absence de contrôle et un contrôle léger et subtil. Plus d'espaces juridiques sans le juge, mais pas d'annihilation de l'espace de liberté du législateur. Ce dernier exercera sa mission plus ou moins librement selon l'intensité du contrôle du juge constitutionnel : contrôle « léger » qui correspond à l'erreur manifeste d'appréciation des mesures décidées par le législateur ou contrôle plus étendu qui correspond au contrôle de proportionnalité des moyens mobilisés par le législateur afin d'atteindre les buts qu'il s'est assignés. Entre ces deux contrôles existe un espace plus ou moins étendu : le spectre de la justice fiscale. Ce spectre correspond à la marge de manœuvre du législateur, ce sont les mécanismes fiscaux qui n'ont pas été jugés contraires à la Constitution par le juge. Dès lors, le législateur est libre de définir les termes de la justice fiscale à la condition que son appréciation cadre avec le spectre posé par le juge constitutionnel. Ce spectre connaît deux limites à ses extrémités. La première est hypothétique, les conditions juridiques et politiques ne seront sûrement jamais réunies, la sanction constitutionnelle du législateur qui atténuerait la lutte contre la fraude fiscale en adoptant des mesures qui, manifestement, y inciteraient. La seconde limite, tangible dans le corpus constitutionnel, tient en ce que le législateur ne saurait porter atteinte, de manière disproportionnée, aux droits et libertés reconnus aux contribuables par la Constitution lorsque ses dispositions font

⁸⁷ CC, déc. n° 2017-758 DC, cons. 9.

⁸⁸ L. Philip, *Droit constitutionnel fiscal. Évolution d'une jurisprudence*, Economica, coll. « Finances publiques », 2014, p. 97-101.

⁸⁹ CC, déc. n° 2010-45 QPC du 6 octobre 2010, M. Mathieu P. [Noms de domaine internet], Rec. p. 270 ; cons. 7.

⁹⁰ D. Rousseau, P.-Y. Gahdoun, J. Bonnet, *op. cit.*, p. 310-315.

l'objet d'un contrôle de proportionnalité comme, par exemple, le droit de propriété.

*

Pour paraphraser le professeur Denys de Béchillon, cette étude voulait démontrer que la thématique de l'autolimitation obscurcit son objet au lieu de l'éclairer⁹¹. L'autolimitation n'est pas une contre-réaction au soupçon de gouvernement des juges, elle serait plutôt inhérente, à l'instar du «*dynamisme volontariste*», à l'office du juge. Probablement ne faut-il plus traiter les manifestations de l'autolimitation ou de la «*dynamique volontariste*» en errance du juge constitutionnel, mais, plus judicieusement, de les entendre comme de «*simples*» techniques visant à rendre la justice. De surcroît, la notion d'autolimitation ne peut être appréhendée qu'au regard de la globalité des décisions et des techniques contentieuses d'une juridiction, et non sur la base d'une décision isolée.

Les développements précédents ont également évoqué la théorie du «*juge aiguilleur*». Inspirée par Kelsen, évoqué par le Doyen Vedel, formalisée par le Doyen Favoreu, cette théorie consiste à considérer que toute inconstitutionnalité est une invitation au législateur de faire en la forme constitutionnelle. Le juge semble pourtant aiguiller substantiellement le législateur lorsqu'il définit le «*spectre*» de la justice fiscale. Le juge constitutionnel ne cherche pas à dire ce qu'est la justice, il n'est pas là pour concurrencer le Parlement, il marque cependant ce que le constituant a considéré exclu de la justice fiscale. En ce sens, il est un «*législateur négatif*» qui «*a droit à la gomme, pas au*

crayon», chargé, à partir du texte constitutionnel, d'écarter les injustices. De la sorte, le Conseil constitutionnel et le législateur sont complémentaires, leurs relations peuvent être qualifiées de symbiotiques. La symbiose est, dans son sens scientifique, une association durable entre deux ou plusieurs organismes et profitable à chacun d'eux⁹². Partant, la juridiction permet d'aiguiller le législateur lorsqu'il s'écarte des quelques éléments de la justice fiscale posés par le Constituant, d'autant plus que le Conseil s'appuie sur des textes synthétisant l'expérience historique tandis que la tâche du Parlement est ancrée dans l'époque.

En définitive, à la thématique de la conflictualité, ne faut-il pas aujourd'hui substituer celle de la coopération afin d'évoquer les relations entre ces deux institutions ? Cette collaboration se manifeste par la formation du spectre de la justice fiscale par retrait (exclusion) de la part du Conseil. Le législateur demeure ainsi libre de fixer le terme instantané de la justice fiscale sur l'échelle de ce spectre.

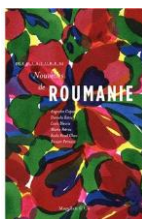
Jauris CLAUSE⁹³

*Doctorant au Centre d'étude fiscales et
financières (EA 891),
Aix Marseille Université
jaurice.clause@univ-amu.fr*

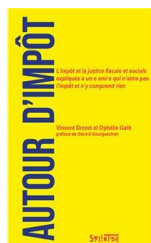
⁹¹ D. De Béchillon, «*Le gouvernement des juges : une question à dissoudre*», *D.*, 2002, n° 12, p. 973.

⁹² Centre national de ressources textuelles et lexicales, *Dictionnaire Trésors de la langue française*.

⁹³ Je tiens à remercier le Professeur Éric Oliva de m'avoir permis de m'exprimer à l'occasion de cette journée d'étude. Également, je souhaite remercier mon ami Théo Brillanti-Derien pour ses réflexions précieuses.



NOUVELLES DE ROUMANIE
Augustin Cupsa
ISBN : 9782350747798
144 p.



AUTOUR D'IMPÔT
Vincent Drezet et Ophélie Gath
ISBN : 9791039902052
160 p.



LE CAHIER VOLE A VINKOVCI
Dragan Velikic
ISBN : 9791095718932
313 p.



RADIO VLADIMIR
Filipp Dzyadko
ISBN-9782234096530
224 p.

Lettre de l'Est

Sous l'égide
de l'Institut Louis Favoreu-
GERJC CNRS UMR 7318 (DICE)
et de l'Association
Francophone des Chercheurs
sur les Pays de l'Est

Auteurs du numéro :

JEAN-LUC ALBERT
JAURIS CLAUSE
NATAȘA DANELCIUC-COLODROVSCHI
AURELIE DORT
MARILENA ÈNE
SIMONA GHERGHINA
THIERRY LAMBERT
ERIC OLIVA
RAMONA DELIA POPESCU
ELENA SIMINA TANASESCU
DAVID YTIER

Maquette :
CHARLOTTE LARGERON

ISSN électronique
2428-4718

Contact rédaction :
afcpe.asso@gmail.com

Comité scientifique : Marie-Élisabeth BAUDOIN, *Professeure, Université Clermont Auvergne* ;
Angela DI GREGORIO, *Professeure, Université de Milan* ; Marthe FATIN-ROUGE STEFANINI, *Directrice de recherche au CNRS
Aix-Marseille Université* ; Péter KRZUSLICZ, *Professeur adjoint, Université de Szeged* ;
Xavier MAGNON, *Professeur, Aix-Marseille Université* ; Bertrand MATHIEU, *Professeur, Université Paris I Panthéon-
Sorbonne* ; Xavier PHILIPPE, *Professeur, Université Paris I Panthéon-Sorbonne* ; Aleksandar TSEKOV, *Professeur adjoint,
Université St. Kliment d'Odrîd de Sofia* ; Marc VERDUSSEN, *Professeur, Université de Louvain*

Comité de rédaction : Mélissa BEN MIMOUN, *Doctorante, Aix-Marseille Université*, Olga BODNARCHUK, *Docteure, Aix-
Marseille Université* ; Philippe CLARET, *Maître de conférences émérite, Université de Bordeaux* ; Maria
GUDZENKO, *Doctorante, Aix-Marseille Université* ; Katarzyna KUBUJ, *Professeur adjoint, Académie Polonaise des
Sciences* ; Evan LAGUNE, *Doctorant, Aix-Marseille Université* ; Clémentine Eleni NIKOLAÏDIS-LEFRANÇOIS, *Doctorante, Aix-
Marseille Université* ; Pauline MALLEJAC, *Doctorante, Aix-Marseille Université* ; Ramona DELIA POPESCU, *Maître de
conférences, Université de Bucarest*

