

Fiche 1

Lois et règlements en matière fiscale

► Les objectifs de la fiche

- Catégories de lois et de règlements adoptés en matière fiscale
- Répartition des compétences

Références jurisprudentielles

- Cons. const., déc. n° 82-143 DC du 30 juill. 1982
- CE Ass., 3 févr. 1989, *Cie Alitalia*, n° 74052
- CE Ass., 28 mars 1997, *Sté Baxter*, n° 179049
- CE, 8 déc. 2000, *Hoffer*, n° 199072
- CE, 14 mars 2003, *Migaud*, n° 251935

1. Le législateur détient une compétence de principe en matière fiscale. L'article 34 de la Constitution dispose en effet que «*La loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures [...]*».

2. Il intervient de deux façons. Soit par l'adoption de lois ordinaires, lesquelles comportent dans leur intégralité ou partiellement des dispositions d'ordre fiscal ; soit par l'adoption de lois de finances (LDF) et de lois de financement de la Sécurité sociale (LDFSS).

3. **LDF et LDFSS.** La LDF autorise, chaque année et pour l'année, la perception des impôts – et donc l'application de l'ensemble des dispositions relatives aux impositions. Elle peut aussi contenir toutes dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures qui n'affectent pas l'équilibre budgétaire. Les LDFSS peuvent quant à elles comporter des dispositions fiscales, dès lors qu'elles concourent de façon significative à l'équilibre financier des régimes obligatoires de base (*Cons. const., déc. n° 96-384 DC du 19 déc. 1996, § 8*).

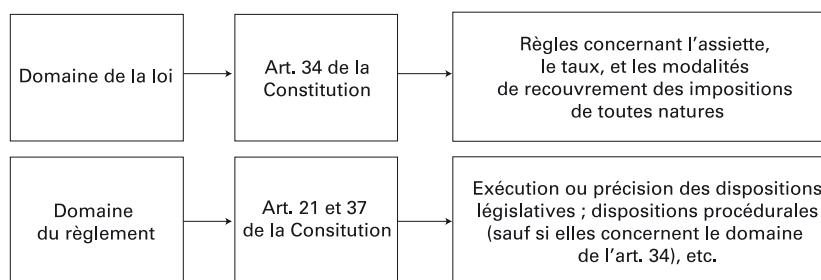
4. **Lois ordinaires.** Les lois ordinaires peuvent aussi contenir de telles dispositions, tout autant qu'elles peuvent supprimer une imposition établie ou en créer une nouvelle. Elles peuvent aussi comporter des dispositions réglementaires par nature (*Cons. const., déc. n° 82-143 DC du 30 juill. 1982*). Mais l'importance prise par la loi doit

être relativisée : le législateur n'ayant pas toujours le temps ou même les moyens d'épuiser la compétence qu'il détient de l'article 34, il en délègue une partie importante au pouvoir réglementaire et se contente de fixer les principes essentiels des impositions.

5. Règlements. Ce sont pour l'essentiel des règlements d'application des lois, qui prennent la forme de décrets ou d'arrêtés, mais aussi d'ordonnances. L'édition de décrets en Conseil d'État (Annexe II CGI) ou simples (Annexe III CGI) peut être prévue par la loi, afin qu'ils en précisent les modalités d'application. Ils peuvent aussi intervenir spontanément, pour assurer l'exécution d'une loi (Annexe III CGI). Les arrêtés ministériels (Annexe IV CGI) ont aussi une place importante, et sont adoptés par le ministre chargé du Budget qui y est autorisé par une loi ou un décret (v. : *CE, 4 juill. 1997, Confédération française des professionnels en jeux automatiques, n° 179149*).

6. L'autorité qui bénéficie du pouvoir réglementaire a l'obligation de l'exercer. Ainsi, par exemple, les refus de prendre les règlements nécessaires à l'application d'une loi dans un délai raisonnable (v. p. ex. : *CE, 14 mars 2003, Migaud, n° 251935*) ou d'abroger un règlement illégal (*CE Ass., 3 févr. 1989, Cie Alitalia, n° 74052*) sont illégaux et sont susceptibles d'être annulés par la voie du recours pour excès de pouvoir. Le cas échéant, ils peuvent aussi conduire à l'engagement de la responsabilité de l'État.

7. Ordonnances de l'article 38. L'article 38 de la Constitution permet au législateur, sur demande du gouvernement et pour l'exécution de son programme, d'autoriser ce dernier à prendre par ordonnances, pendant un délai déterminé, des mesures relevant du domaine de la loi. Le gouvernement doit néanmoins intervenir dans le cadre de ce qui lui est permis par la loi d'habilitation. Ses pouvoirs peuvent être définis de manière relativement large, puisqu'il lui est permis, selon les cas, de modifier ou d'abroger des dispositions existantes, ou encore de créer de nouvelles dispositions en définissant l'intégralité de leur régime (v. p. ex. : *CE Ass., 28 mars 1997, Sté Baxter, n° 179049*). Les ordonnances sont des actes administratifs susceptibles de recours en annulation tant qu'elles n'ont pas été ratifiées (*CE, 8 déc. 2000, Hoffer, n° 199072*). La loi de ratification leur confère rétroactivement valeur législative à compter de la date de leur signature (*idem*). Elles ne peuvent désormais être ratifiées que de manière expresse.



Les indispensables

- La compétence de principe, en matière fiscale, appartient au législateur.
- Article 34 C : « *La loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures [...]* ».
- Le législateur peut intervenir soit en adoptant des lois ordinaires, des lois de finances (LDF) et / ou des lois de financement de la Sécurité sociale (LDFSS).
- La LDF autorise la perception des impôts. Chaque année, et pour l'année entière, elle permet donc l'application des dispositions fiscales. Elle peut aussi contenir des dispositions fiscales réservées au législateur par l'article 34 (relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement).
- Les LDFSS peuvent comporter des dispositions fiscales.
- Les lois ordinaires peuvent contenir dans leur intégralité, ou partiellement, des dispositions d'ordre fiscal.
- Elles peuvent aussi renfermer des dispositions réglementaires par nature.
- Les règlements sont surtout des règlements d'application (décrets ou d'arrêtés), mais aussi des ordonnances.
- L'autorité investie du pouvoir réglementaire a parfois l'obligation de l'exercer (obligation de prendre les règlements nécessaires à l'application d'une loi dans un délai raisonnable ; obligation d'abroger un règlement illégal, etc.).
- Le règlement intervient, par exemple, pour fixer les règles procédurales, notamment juridictionnelles ; ou encore pour poser des règles relatives à l'organisation de l'administration fiscale.
- Sauf, notamment, lorsque ces dernières sont relatives à des matières réservées par l'article 34 au législateur.
- Le gouvernement peut adopter des ordonnances sur le fondement de l'article 38 de la Constitution, pour l'exécution de son programme.
- Le législateur adopte alors une loi d'habilitation lui permettant de prendre, pendant un délai déterminé, des mesures qui sont normalement du domaine de la loi.
- Le gouvernement doit respecter les termes de la loi d'habilitation.
- Il peut à ce titre créer de nouvelles dispositions (p. ex. établir de nouvelles impositions), mais encore modifier ou abroger des dispositions existantes.
- Les ordonnances sont des actes administratifs susceptibles de recours pour excès de pouvoir tant qu'elles n'ont pas été ratifiées.
- La loi de ratification leur confère rétroactivement valeur législative à compter de la date de leur signature et les rend inattaquables devant le juge administratif.

Cas Pratique

Le ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie envisage de créer trois contributions exceptionnelles dont seraient redevables certaines entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires hors taxes dépassant les six millions d'euros, en fonction de la nature de leur activité. Il espère ainsi contribuer efficacement à la réduction du déficit public. En ce sens, il souhaite le faire le plus rapidement possible, car la situation financière de la France devient préoccupante.

► **Quel mode d'établissement de l'impôt lui conseillez-vous ?**

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Corrigé

► Principe de légalité de l'impôt

L'impôt est une matière réservée au législateur par la Constitution. L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen précise en ce sens 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* ». L'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958 dispose quant à lui que « *La loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ». Selon l'article 37 du même texte, « *Les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire* ». La primauté est donc donnée, par la Constitution, au législateur. Elle ne concerne certes pas l'ensemble du droit fiscal, mais elle s'applique lorsqu'il s'agit d'établir des impositions, et de déterminer les règles qui leur sont applicables. Plus encore, le législateur doit exercer pleinement cette compétence, sous peine de se voir censurer pour vice d'incompétence négative (v. p. ex. : *Cons. const., déc. n° 2011-644 DC du 28 déc. 2011*, § 16). C'est ainsi qu'il doit prévoir – et lui seul – les règles d'assiette (personnes imposables, matières imposables, fait générateur, abattements, exonérations, etc.), de taux (impôt proportionnel ou progressif; montant du taux ou du tarif; etc.) et de recouvrement. Néanmoins et par exemple, ce principe n'implique pas que le législateur doive fixer lui-même le taux de chaque impôt; il peut se contenter de tracer les limites à l'intérieur desquelles un établissement public (*Cons. const., déc. n° 87-239 DC du 30 déc. 1987*) ou une collectivité territoriale (*Cons. const., déc. n° 90-277 DC du 25 juill. 1990*) fixeront eux-mêmes le taux d'une imposition établie en vue de pourvoir à leurs dépenses. Le ministre des Affaires sociales ne peut donc pas procéder à l'établissement de ces contributions par l'édition d'un acte administratif. Celui-ci serait susceptible d'être censuré par le juge administratif statuant sur recours pour excès de pouvoir, pour violation de l'article 34 de la Constitution et ce, quelle que soit la dénomination donnée au prélèvement obligatoire (v. p. ex. : *CE, 13 nov. 1987, Syndicat national des transporteurs aériens, n° 57652*).

► L'utilisation de la procédure législative « ordinaire »

La première possibilité consisterait, pour le ministre, à inclure les dispositions concernant ces nouvelles impositions dans le projet de loi de finances pour l'année suivante (art. 39 C). Les lois de finances peuvent en effet contenir toutes dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures qui n'affectent pas l'équilibre budgétaire (article 34-II-7° LOLF du 1^{er} août 2001). Cela étant, cette voie n'est certainement pas la plus rapide et son issue est largement incertaine tant les discussions autour des lois de finances sont nombreuses et passionnées. À cela s'ajoute que presque toutes ces lois font l'objet d'un contrôle de constitutionnalité *a priori* par le Conseil constitutionnel.

La deuxième possibilité consisterait à déposer un projet de loi ordinaire suivant les modalités prévues par l'article 39 de la Constitution, ce qui lui est permis pour créer une nouvelle imposition, et ce quelle que soit l'importance de cette dernière. Le Conseil constitutionnel l'affirme avec constance : « [...] *les dispositions fiscales ne sont pas [...] réservées à la compétence*

exclusive des lois de finances et [...] peuvent figurer dans une loi ordinaire» (Cons. const., déc. n° 95-365 DC du 27 juill. 1995). Le législateur devra néanmoins prendre en compte l'incidence budgétaire d'une telle création dans une loi de finances rectificative ou, à tout le moins, dans la loi de finances de règlement (Cons. const., déc. n° 84-170 DC du 4 juin 1984). Mais l'issue est encore incertaine. Une troisième voie, plus rapide, devra être privilégiée.

► **La demande d'habilitation à établir l'impôt par voie d'ordonnances**

Dès les premiers pas de la V^e République, nombre de dispositions fiscales ont été adoptées par la voie d'ordonnances dont l'édiction était permise par l'article 92 de la Constitution et par la loi n° 58-520 du 3 juin 1958 relative aux pleins pouvoirs. Aujourd'hui, l'article 38 de la Constitution permet au législateur d'abandonner une partie des compétences qui lui sont réservées par l'article 34 C au profit du gouvernement qui le lui demande, pour l'exécution de son programme. Ce dernier peut ainsi créer de nouvelles impositions par voie d'ordonnances. Malgré l'importance de la dérogation portée à la répartition constitutionnelle des compétences, le régime de ce mécanisme est assez souple. Il reste en ce sens le meilleur moyen, pour le ministre, de créer les contributions exceptionnelles le plus rapidement.

Le gouvernement devra, dans un premier temps, demander au Parlement d'adopter une loi d'habilitation à légiférer ainsi. Les restrictions sont peu nombreuses, puisque le domaine de l'habilitation comprend toute matière relevant de la loi, à l'exclusion des domaines réservés par la Constitution à la loi organique, aux lois de finances et aux lois de financement de la Sécurité sociale (Cons. const., déc. n° 2003-473 DC du 26 juin 2003, § 11. V. aussi: CE Ass., 28 mars 1997, Sté Baxter, n° 179049). Le ministre pourra faire état de l'urgence des impositions à établir pour justifier sa demande d'autorisation (Cons. const., déc. n° 2003-473 DC, préc., § 5). Il faut encore préciser que le Conseil constitutionnel peut être saisi de la constitutionnalité de la loi d'habilitation (v. p. ex.: Cons. const., déc. n° 2003-473 DC, préc.; n° 2005-521 DC du 22 juill. 2005).

Les ordonnances ainsi adoptées sont considérées, avant leur ratification, comme des actes administratifs réglementaires. À ce titre, elles seront susceptibles de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir devant le juge administratif (CE, 8 déc. 2000, Hoffer, n° 199072). Le ministre devra donc veiller à ce que notamment, les principes constitutionnels et conventionnels essentiels (principe de nécessité, principe d'égalité, droit de propriété, etc.) soient respectés et que les ordonnances respectent les termes de la loi d'habilitation (v. p. ex.: CE Ass., Sté Baxter, préc.).

Un projet de loi de ratification devra être déposé avant le terme d'un délai fixé par la loi d'habilitation, faute de quoi les ordonnances deviendront caduques (art. 38 C).

Lorsqu'elles seront ratifiées, ces dernières acquerront rétroactivement valeur législative à compter de la date de leur signature.

La loi de ratification devra ratifier expressément les ordonnances (elle pourra aussi contenir d'autres dispositions, ce qui est d'ailleurs souvent le cas). Elle pourra faire l'objet d'un contrôle de constitutionnalité par le Conseil constitutionnel, mais aussi d'un contrôle de conventionnalité par les juridictions ordinaires, notamment au regard de l'article 6 § 1 de la CESDH (CE, Hoffer, préc.).

Fiche 2

Agréments fiscaux

► Les objectifs de la fiche

- La notion d'agrément fiscal
- Les conditions de délivrance, de retrait et de déchéance des agréments fiscaux
- La contestation des refus de délivrance et des retraits

Références jurisprudentielles

- CE Sect., 25 oct. 1985, *Sté des plastiques d'Alsace*, n° 29116
- TC, 17 oct. 1988, *Min. du Budget c/ SA Compagnie méridionale de navigation*, n° 2523
- CE, 16 déc. 1991, *Lucien X.*, n° 82230
- CE, 25 nov. 1994, *Sté d'exploitation des faïenceries de Niderviller et Pornic*, n° 118171

1. Notion. Les agréments fiscaux sont des procédures consistant en l'édition de décisions administratives unilatérales et individuelles, qui permettent l'application d'un régime fiscal particulier et avantageux, pour la réalisation d'opérations déterminées que le législateur a souhaité encourager (développement de la compétitivité des entreprises, innovation dans la recherche, protection de l'environnement, etc.).

2. Délivrance. L'article 1649 *nonies* du CGI en pose les conditions : ils sont octroyés par le ministre chargé du Budget (lequel peut néanmoins déléguer son pouvoir de décision aux agents de l'administration des finances publiques ayant au moins le grade de directeur départemental), et toute demande d'agrément doit être déposée préalablement à la réalisation de l'opération envisagée, sous peine d'irrecevabilité. Cette demande doit être conforme à un modèle-type, souvent fixé par voie d'instruction. Les agréments peuvent être de droit, ou discrétionnaires. Dans le premier cas, l'administration doit le délivrer dès lors que les conditions légales sont remplies (compétence liée), à la différence du second. Cette distinction a des incidences fondamentales pour ce qui concerne l'obligation (ou non) de motiver les décisions de refus (CE, 25 nov. 1994, *Sté d'exploitation des faïenceries de Niderviller et Pornic*, n° 118171) ainsi que le contrôle du juge de l'excès de pouvoir (normal ou restreint) sur ces décisions, qui sont des actes détachables de la procédure d'imposition (TC, 17 oct. 1988, *Min. du Budget*, n° 2523).

3. Retrait et déchéance. L'article 1649 *nonies* A.1. prévoit quant à lui les règles relatives au retrait de l'agrément par l'autorité qui l'a octroyé. Ainsi, l'inexécution des engagements souscrits afin de l'obtenir ou encore le non-respect de ses conditions d'octroi entraîne son retrait, la déchéance des avantages fiscaux qui y sont attachés, ainsi que l'exigibilité des impositions non acquittées du fait de celui-ci, outre l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI. Parce qu'il est une décision créatrice de droits, l'agrément ne peut pas être retiré pour des motifs de pure opportunité. La décision de retrait doit être motivée, et ne peut intervenir qu'après consultation de la personne intéressée (*CE Sect., 25 oct. 1985, Sté des plastiques d'Alsace, n° 29116*).

Elle peut être contestée par la voie du recours pour excès de pouvoir, le juge administratif pouvant en être saisi par voie d'action, ou par voie d'exception au soutien d'une demande de décharge des impositions supplémentaires (*CE, 16 déc. 1991, Lucien X., n° 82230*).

Enfin, l'article 1649 *nonies* A.2 prévoit un cas de déchéance de l'agrément : lorsque son bénéficiaire se rend coupable, postérieurement à la date de son octroi, d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée.

