HAL
open science

Éditorial – Dossier : QPC et droit fiscal

Thierry Lambert

▶ **To cite this version:**

Thierry Lambert. Éditorial – Dossier : QPC et droit fiscal. Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2020, 4, pp.445-448. hal-03201999

HAL Id: hal-03201999

https://amu.hal.science/hal-03201999v1

Submitted on 20 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Éditorial / Editorial

Thierry LAMBERT, *Professeur Aix-Marseille Université*
Président de l'Institut international des sciences fiscales – 2iSF
Rédacteur en chef de la Revue européenne et internationale de droit fiscal

La loi constitutionnelle du 23 juillet 2008[1] de modernisation des institutions a modifié le paysage juridique en instaurant une procédure de contrôle de constitutionalité *a posteriori*, sous la forme d'une question prioritaire de constitutionalité. En application de l'article 61-1 de la Constitution, inséré à l'article 29 de la loi précitée, un citoyen peut dans le cadre d'une instance engagée devant une juridiction soutenir qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit. Le Conseil constitutionnel est saisi de cette question, exclusivement par le Conseil d'État ou la Cour de cassation. La loi organique du 10 décembre 2009 précise les modalités d'application de l'article 61-1 de la Constitution.

L'inconstitutionnalité de la loi fiscale peut être soulevée au regard de l'ensemble des droits et libertés inclus dans le boc de constitutionnalité, mais aussi de principes qui sont expressément consacrés par des textes de valeur constitutionnelle, tout comme ceux dont le rattachement textuel semble plus distant et dont l'existence a été reconnue par le Conseil constitutionnel ou par les juridictions ordinaires à l'occasion du contrôle des normes qui leur sont soumises et notamment les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République, ou encore les principes à valeur constitutionnelle et objectifs à valeur constitutionnelle.

La constitutionnalité de la loi fiscale peut être contestée au regard du principe d'égalité[2], qui comme le montrent les auteurs du dossier, est fréquemment invoqué lors des saisines. Pour exercer son contrôle, le Conseil constitutionnel s'appuie soit sur le principe d'égalité devant la loi et sa déclinaison fiscale, le principe d'égalité devant l'impôt, pour apprécier le bien-fondé des différences de traitement, soit sur le principe d'égalité devant les charges publiques pour analyser le rapport entre la charge fiscale et les capacités contributives du contribuable. Le contrôle de l'égalité fiscale a pour objet de vérifier que le législateur, en matière fiscale, a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels.

Le respect des droits de la défense, principe fondamental reconnu par les lois de la République, s'applique dans le cadre des procédures juridictionnelles et non juridictionnelles. Il peut être utilement soulevé. De la même façon, la proportionnalité des délits et des peines, tirée de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, est applicable aux sanctions fiscales administratives.

Concernant la préoccupation constante du fiscaliste, à savoir l'accessibilité et l'intelligibilité de la loi, objectif à valeur constitutionnelle, la chose est plus complexe car le Conseil constitutionnel considère que ce principe « impose d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques »[3] mais le Conseil constitutionnel admet aussi que des motifs d'intérêt général suffisants peuvent justifier la complexité de la loi[4].

1. N° 2008-724 du 23 juillet 2008.
2. O. FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, 33, pp. 7-13.
3. DC du 27 avril 2005, n° 2005-514.
4. DC du 29 décembre 2005, n° 2005-530.

Quand le juge est saisi de moyens contestant la constitutionnalité et la conventionalité d'une loi, il devra se prononcer par priorité sur la transmission, au Conseil constitutionnel, de la question de constitutionnalité. Cette priorité d'examen est liée à l'effet *erga omnes* de la déclaration d'inconstitutionnalité, celle-ci conduisant à l'abrogation de la législation concernée[5].

Tout en réservant au seul Conseil constitutionnel le soin de statuer sur la constitutionalité d'une loi, la loi organique donne au Conseil d'État et à la Cour de cassation, ainsi qu'aux juridictions du fond, un rôle de filtre. En effet afin d'éviter les procédures dilatoires, le juge de première instance ou le juge d'appel saisi d'une question de constitutionnalité procède à un examen pour savoir si la question peut être transmise, ou non, au Conseil d'État ou à la Cour de cassation. D'une part, la disposition législative contestée doit être applicable au litige ou à la procédure, ou constituer le fondement de poursuites pénales. D'autre part, la loi contestée ne doit pas avoir déjà été validée par le Conseil constitutionnel dans les motifs et le dispositif de sa décision, sauf changement de circonstances. Au terme de cet examen sommaire par le juge, la question ne doit pas être considérée comme étant dépourvue de caractère sérieux.

Il nous faut observer que l'administration, confrontée à une question de constitutionnalité, quand elle s'attache à contester la recevabilité, elle le fait au regard de cette analyse.

Lorsque toutes les conditions sont remplies, le juge du fond transmet la question à la juridiction supérieure dont il relève, le Conseil d'État ou la Cour de cassation, qui procède à son tour à un examen. Le Conseil constitutionnel sera saisi si la disposition contestée est applicable au litige ou à la procédure, ou constitue le fondement des poursuites. Mais aussi si, sauf changement de circonstances, la disposition contestée n'a pas déjà été déclarée conforme par le Conseil constitutionnel dans les motifs et le dispositif de sa décision. Enfin la question doit être nouvelle ou présenter un caractère sérieux. Le Conseil constitutionnel dans sa décision du 3 décembre 2009[6] apporte les précisions utiles considérant que la « question prioritaire de constitutionnalité ne peut être nouvelle (…) au seul motif que la disposition législative n'a pas été examinée » par lui, mais qu'il devra être saisi « de l'interprétation de toute disposition constitutionnelle dont il n'a pas encore eu l'occasion de faire application », le Conseil d'État et la Cour de cassation pouvant « dans les autres cas » apprécier l'intérêt de saisir « en fonction de ce critère alternatif ».

Aux termes de l'article 62 de la Constitution, une déclaration d'inconstitutionnalité entraîne l'abrogation du texte, et non sa seule inapplication au cas d'espèce. L'abrogation a un effet immédiat sauf si le Conseil constitutionnel décide de moduler l'application dans le temps[7].

QPC et droit fiscal : l'histoire n'est certainement pas totalement écrite.

Bonne lecture !!!

*
* *

5. C. DE LA MARDIÈRE, « La question prioritaire de constitutionalité en matière fiscale, un espoir déçu », in Th. LAMBERT (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, coll. Grands colloques, LGDJ, 2014, pp. 29-38.
6. DC du 3 décembre 2009, n° 2009-595.
7. S. AUSTRY, « QPC fiscale et effets de la décision dans le temps », *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, 3, pp. 69-84.

The constitutional law of July 23, 2008[1] *on the modernization of institutions has changed the legal landscape by introducing an a posteriori constitutionality checking procedure in the form of a priority question of constitutionality. Pursuant to article 61-1 of the Constitution, inserted in article 29 of the aforesaid law, a citizen may, in the context of proceedings initiated before a court, claim that a legislative provision violates the rights and freedoms guaranteed by the Constitution. This case is referred to the Constitutional Council exclusively by the Council of State or the Court of Cassation. The organic law of December 10, 2009 defines the conditions of application of article 61-1 of the Constitution.*

The unconstitutionality of tax law may be raised with regard to all the rights and freedoms included in the body of constitutional rules and principles, but also principles which are expressly enshrined in texts of constitutional value, as those whose textual connection seems more distant and whose existence has been recognized by the Constitutional Council or by ordinary jurisdiction on the occasion of standard controls to which they are subjected and in particular fundamental principles recognized by the laws of the Republic, or principles of constitutional value and objectives of constitutional value.

The constitutionality of tax law may be challenged regarding the principle of equality[2]*, which as shown by the authors of the dossier, is frequently invoked during referrals. To exercise its control, the Constitutional Council either bases its decision on the principle of equality before the law and its tax variation , the principle of equality of taxation to assess the appropriateness of the differences in treatment, or on the principle of equality before charges levied by the state in order to analyze the relationship between the tax burden and the tax payer's ability to pay. The purpose of tax equality monitoring is to check that the legislator in tax matters has based their appreciation on objective and rational criteria.*

Respect for the rights of defense, a fundamental principle recognized by the laws of the Republic, applies in the framework of judicial and non-judicial proceedings. It can usefully be lifted. In the same way the proportionality of offences and penalties, drawn from article 8 of the Declaration of the Rights of Man and of the Citizen, is applicable to administrative tax sanctions.

Regarding the tax specialist's constant concern to know the accessibility and intelligibility of the law, an objective of constitutional value, this is more complex since the Constitutional Council considers that the principle "requires to adopt sufficiently precise provisions and unequivocable formulations"[3] *however, the Constitutional Council also accepts that sufficient general interest grounds can justify the complexity of the law.*[4]

When a case providing the means to challenge the constitutionality and the conventionality of a law is referred to a judge, the latter must rule in priority on the transmission, to the Constitutional Council, on the question of constitutionality. This priority review is in relation to the erga omnes effect of the declaration of unconstitutionality, leading to the repealing of the legislation concerned.[5]

While preserving sole right to the Constitutional Council to statute on the constitutionality of a law, the organic law gives the Council of State and the Court of Cassation, as well as the lower courts, a filter roll. In effect, in order to avoid dilatory procedures, the judge at first instance or the appeal court judge ruling on a question of constitutionality

1. N° 2008-724 du 23 juillet 2008.
2. O. FOUQUET, "Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt", *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, 33, pp. 7-13.
3. DC du 27 avril 2005, n° 2005-514.
4. DC du 29 décembre 2005, n° 2005-530.
5. C. DE LA MARDIÈRE, « La question prioritaire de constitutionalité en matière fiscale, un espoir déçu », in T. LAMBERT (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, coll. Grands colloques, LGDJ, 2014, pp. 29-38.

examines the case in order to know if it can be transmitted, or not, to the Council of State or to the Court of Cassation. On the one hand, the legislation challenged must apply to the dispute or to the proceedings or constitute the basis for criminal proceedings. On the other hand, the law challenged must not already have been validated in terms of grounds and judgement, by the Constitutional Council, unless circumstances have changed. Upon the conclusion of this summary examination by the judge, the case must not be considered insufficiently serious in nature.

One should observe that the administration, faced with a question of constitutionality when it focuses on challenging admissibility, does so according to this analysis.

When all the conditions are met, the lower court judge refers the case to the higher court to which they are subject, the Council of State or the Court of Cassation, which in turn examines the case. This will be referred to the Constitutional Council if the challenged provision is applicable to the dispute or to the proceedings or constitutes a legal basis for the proceedings. But also if, unless circumstances have changed, the provision challenged has not already been validated by the Constitutional Council in grounds and judgement. Lastly, the case must be new or be considered as sufficiently serious. In its decision of December 3rd 2009[6] the Constitutional Council provides useful clarifications considering that the "priority question of constitutionality cannot be new (…) on the sole ground that the legal provision has not been examined" by it but that the interpretation of any constitutional provision which it has not yet had the opportunity to apply" should be brought before it, the Council of State and the Court of Cassation being able "in the other cases" to assess the interest of the case being brought "according to this alternative criterion".

According to article 62 of the Constitution, a declaration of unconstitutionality involves the repeal of the text, and not its sole inapplicability in the case in question. The repeal comes into immediate effect unless the Constitutional Council decides to modulate the application over time.[7]

QPC and tax law: history has certainly not yet been entirely written.

Wishing you interesting reading!!!

6. DC du 3 décembre 2009, n° 2009-595.
7. S. Austry, « QPC fiscale et effets de la décision dans le temps », *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, 3, pp. 69-84.