

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-DG-20-10-10-20140625

Date de publication : 25/06/2014

**CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt – Dispositions communes -
Légalité des dispositions fiscales**

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Contentieux de l'assiette de l'impôt : dispositions générales

Titre 2 : Dispositions communes

Chapitre 1 : Les textes fiscaux et leur applicabilité

Section 1 : Légalité des dispositions fiscales

Sommaire :

I. Loi fiscale

II. Pouvoir réglementaire

III. Instructions administratives

IV. Moyens de contrôle

A. Le contrôle de la constitutionnalité des lois fiscales

B. Le contrôle de la légalité des actes réglementaires

C. Le contrôle juridictionnel

1. Recours de plein contentieux

2. Conséquences de l'illégalité d'une disposition réglementaire au regard des actes individuels qui en font application

V. Codification

A. Le code général des impôts

B. Le livre des procédures fiscales

VI. Caractère d'ordre public des lois fiscales

1

Après avoir exposé le principe selon lequel l'impôt ne peut être établi que par une loi expresse, la présente section étudie les conditions dans lesquelles le pouvoir réglementaire intervient dans la fiscalité, la portée exacte des instructions administratives et les moyens de contrôle en ces matières.

Sont également développés les sujets consacrés à la codification et au caractère d'ordre public des lois fiscales ainsi qu'aux conséquences qui en découlent.

I. Loi fiscale

10

Aucun prélèvement fiscal ne peut être opéré sans être autorisé par une loi expresse. Cette règle se rattache au principe du consentement populaire à l'impôt, consentement qui, dans les États modernes, s'exerce par l'intermédiaire des représentants des citoyens, c'est-à-dire par les Parlements.

20

Historiquement, en France, le vote de l'impôt est une prérogative du pouvoir législatif depuis la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 (DDHC). L'[article 14 de la DDHC de 1789](#) énonce que « tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

Ce principe a été par la suite et d'une manière générale, réaffirmé par tous les textes constitutionnels.

30

Actuellement, la règle selon laquelle l'impôt ne peut être établi que par la loi est reproduite par l'[article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958](#) qui délimite les domaines respectifs de la loi et du règlement. Cet article réserve expressément au domaine législatif « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

Toutefois, alors qu'aux termes de l'[article 39 de la Constitution du 4 octobre 1958](#), l'initiative des lois appartient concurremment au Premier ministre et aux membres du Parlement, l'initiative de ces derniers se trouve limitée en matière fiscale par l'[article 40 de la Constitution du 4 octobre 1958](#) en vertu duquel « les propositions et amendements formulés par les membres du Parlement ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique ».

Mais cette limitation des pouvoirs du Parlement quant à l'initiative des lois fiscales ne met pas en cause le principe de légalité.

40

Ce principe se trouve par ailleurs consacré par les [articles 1^{er} et 34 de la loi 2001-692 du 1^{er} août 2001 portant loi organique relative aux lois de finances](#) (qui régit notamment l'élaboration de la loi de finances de l'année et des lois de finances rectificatives ou « collectifs budgétaires »).

L'article 1^{er} de la loi 2001-692 du 1^{er} août 2001 portant loi organique relative aux lois de finances dispose en effet que « les lois de finances déterminent, pour un exercice, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État, ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte ». L'article 34 de la loi 2001-692 du 1^{er} août 2001 portant loi organique relative aux lois de finances, quant à lui, prévoit notamment que « la loi de finances de l'année autorise, pour l'année, la perception des ressources de l'État et des impositions de toute nature affectées à des personnes morales autres que l'État ».

Ont le caractère de lois de finances :

- la loi de finances de l'année et les lois de finances rectificatives ;
- la loi de règlement ;
- les lois prévues à l'[article 45 de la loi 2001-692 du 1^{er} août 2001 portant loi organique relative aux lois de finances](#).

50

De fait, il ne suffit pas que l'impôt soit établi légalement, il faut encore que le Parlement permette annuellement sa perception.

C'est pourquoi, chaque année, l'article premier de la loi de finances autorise, par une disposition générale, l'État et les collectivités concernées à percevoir les impositions existantes et interdit formellement la perception d'impôts non autorisés.

L'établissement et le recouvrement d'impôts dépourvus de base légale sont aux termes de ces dispositions, de nature à provoquer la mise en œuvre des poursuites visant la concussion sans préjudice de l'action en répétition.

60

Par application des mêmes principes, l'impôt ne peut faire l'objet ni d'une transaction, ni d'une remise, ni de délais non prévus par la loi.

Remarque : Il résulte des dispositions de l'[article L. 247 du LPF](#) que seuls les impôts directs peuvent faire l'objet d'une remise ou d'une modération portant sur les droits eux-mêmes. En revanche, aucune remise ou modération ne peut être accordée sur le principal des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, des droits de timbre, des taxes sur le chiffre d'affaires, des contributions indirectes et des taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions.

70

De même, l'impôt n'est productif d'intérêt que dans les cas et dans la mesure figurant dans les textes fiscaux.

Exemple : L'attribution d'intérêts moratoires au contribuable en cas de réclamation ne peut intervenir que dans les cas limitativement prévus par les [articles L. 208, L. 208 A et L. 208 B du LPF](#).

80

Enfin, la répartition du prélèvement fiscal est soumise au principe de l'égalité devant l'impôt qui constitue un aspect particulier du principe de l'égalité des citoyens devant la loi et devant les charges publiques qui figure dans la Constitution.

Toutefois, l'égalité devant l'impôt ne doit pas s'entendre dans le sens d'une égalité pure et simple, mais plutôt dans celui d'une égalité eu égard aux capacités contributives de chacun, ce qui ne saurait donc aller à l'encontre de la progressivité des taux, ni à l'encontre des impôts assis sur telle ou telle catégorie de citoyens définie en termes généraux.

En définitive, non seulement le principe de légalité de l'impôt met le contribuable à l'abri d'un éventuel arbitraire administratif, mais encore il l'assure d'une égalité dans la répartition des charges fiscales.

II. Pouvoir réglementaire

90

En principe, les dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions ne peuvent être établies que par le Parlement détenteur du pouvoir législatif ([Constitution du 4 octobre 1958, art. 34](#)).

100

Cependant, malgré le caractère légal de l'impôt, le pouvoir réglementaire peut s'exercer en matière fiscale comme en toute autre matière, dans la mesure où il appartient au Chef de l'État ou au Premier ministre de fixer par décrets les modalités d'application de la loi fiscale comme de toute autre loi.

Ainsi, le gouvernement peut prendre des règlements pour assurer l'application des lois fixant les règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement des impôts. D'autre part, il peut, en vertu du pouvoir propre qui lui est donné par l'[article 37 de la Constitution du 4 octobre 1958](#), établir lui-même une disposition fiscale dans la mesure où elle est détachable d'une règle d'assiette, de liquidation ou de recouvrement (matières réservées à la loi).

Il faut enfin noter que la matière fiscale n'est pas exempte de l'attribution éventuelle des compétences législatives à l'exécutif, mais dans des circonstances exceptionnelles ([Constitution du 4 octobre 1958, art. 16](#)) ou lorsque le gouvernement agit par ordonnances avec l'autorisation du Parlement, pour « l'exécution de son programme » ([Constitution du 4 octobre 1958, art. 38](#)).

110

En matière fiscale, le pouvoir réglementaire s'exerce d'une manière générale par voie de décrets en Conseil d'État, de décrets simples et, dans certains cas, par voie d'arrêtés ministériels.

Eu égard au caractère légal des textes fiscaux, les dispositions prises dans le cadre du pouvoir réglementaire ne doivent ni modifier, ni étendre, ni restreindre la loi fiscale sous peine d'illégalité.

Exemple 1 : Un décret ne peut instituer, même à titre transitoire et pour éviter qu'une partie de la matière imposable n'échappe à l'impôt, des catégories d'assujettis non visées par le législateur.

Exemple 2 : Un décret ne peut reporter à un exercice ultérieur la date d'effet des mesures d'allègement fiscal prévues par la loi et entrées immédiatement en vigueur.

En revanche, les dispositions d'un article du code général des impôts ont légalement pu être instituées par arrêté ministériel dès lors qu'elles constituaient une simple modalité d'application d'un autre article du même code ([CE arrêt du 21 novembre 1969 n° 72117](#)).

III. Instructions administratives

120

Quelle que soit l'autorité dont elles émanent, les circulaires et instructions administratives de même que les règlements n'ont pas force de loi.

Les réponses ministérielles sont également, en raison de leur nature, dépourvues de toute portée légale.

Il s'ensuit que, si à l'égard des agents chargés de les appliquer, les circulaires et instructions administratives ainsi que les réponses ministérielles constituent des prescriptions impératives, en revanche les tribunaux ne peuvent en exciper pour déroger aux lois fiscales.

De leur côté, les redevables ne peuvent utilement, devant le juge de l'impôt, soit invoquer des réponses ministérielles, soit se prévaloir, le cas échéant, des restrictions ou extensions apportées à la loi par les circulaires et instructions administratives.

Toutefois, ce principe est largement tempéré par les dispositions de l'[article L. 80 A du LPF](#) ainsi que par les dispositions de l'[article L. 80 B du LPF](#) dont les contribuables peuvent se réclamer.

Remarque : Ces dispositions sont commentées au [BOI-SJ-RES-10](#), **Garantie contre les changements de doctrine – Procédures de rescrit fiscal**).

IV. Moyens de contrôle

130

Le contribuable peut contester la constitutionnalité de la loi fiscale par le biais de la question prioritaire de constitutionnalité.

Il a également la faculté d'introduire un recours en annulation à l'encontre d'un acte réglementaire non conforme au texte législatif.

Il peut enfin utiliser le recours juridictionnel normal contre une décision de l'administration qui ne lui donne pas satisfaction.

A. Le contrôle de la constitutionnalité des lois fiscales

140

Le contrôle de la constitutionnalité des lois est exercé par le Conseil constitutionnel.

Réservée initialement au Président de la République, au Premier ministre et aux présidents des Assemblées, la saisine du Conseil constitutionnel peut également résulter de l'initiative de soixante députés ou soixante sénateurs depuis la [loi constitutionnelle n° 74-904 du 29 octobre 1974](#).

Exemple : Le président du Sénat a déféré au Conseil constitutionnel l'article 62 de la loi de finances pour 1974 destiné à compléter l'ancien article 180 du CGI. Par une décision du 27 décembre 1973, le Conseil constitutionnel a déclaré ledit article 62 non conforme à la Constitution pour un motif de procédure et pour violation du principe de l'égalité devant la loi, ce texte tendant à instituer une discrimination entre les citoyens au regard de la possibilité d'apporter une preuve contraire à une décision de taxation d'office de l'administration les concernant (non possibilité de preuve contraire pour les contribuables dont les bases d'imposition excèdent une certaine limite).

Cela étant en soulevant, dans le cadre d'une instance juridictionnelle, une question prioritaire de constitutionnalité, le contribuable peut également solliciter un contrôle de la constitutionnalité de la loi fiscale qui lui est appliquée, (cf. à ce sujet les développements figurant au [BOI-CTX-DG-20-60-10](#)).

B. Le contrôle de la légalité des actes réglementaires

150

La loi fiscale, qui n'est pas susceptible, en dehors des cas précis de saisine du Conseil constitutionnel, d'un recours pour inconstitutionnalité, ne peut davantage faire l'objet d'un recours en annulation pour tout autre motif.

En revanche, les actes réglementaires (décrets, arrêtés ministériels) et les circulaires et instructions administratives comportant des dispositions impératives à caractère général peuvent être attaqués par la voie d'un recours en annulation pour excès de pouvoir ([BOI-CTX-REP](#)), de même d'ailleurs que les décisions des autorités administratives qui ne peuvent donner lieu à un recours de plein contentieux.

Par ailleurs, aux termes de l'[article 16-1 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000](#) relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations, l'autorité compétente est tenue de faire droit à

toute demande tendant à l'abrogation d'un règlement illégal, soit que le règlement ait été illégal dès la date de sa signature, soit que l'illégalité résulte des circonstances de droit ou de fait postérieures à cette date.

Il s'ensuit que lorsqu'un acte réglementaire ne sera plus susceptible d'être attaqué par la voie du recours pour excès de pouvoir en raison de l'expiration du délai imparti à cet effet, il pourra néanmoins et en tout temps faire l'objet d'une demande d'abrogation adressée à l'administration qui sera tenue d'y faire droit si l'illégalité est dûment établie.

La décision explicite ou implicite de rejet prise sur cette demande pourra, quant à elle, être déférée à la censure du juge de l'annulation, l'illégalité du règlement critiqué étant invoquée par voie d'exception à l'appui de ce recours.

L'annulation de la décision de rejet éventuellement opposée par l'administration n'entraînera pas l'annulation du règlement lui-même mais la déclaration de son illégalité.

C. Le contrôle juridictionnel

160

À la limite, tout le contentieux de l'impôt pourrait être un contentieux en annulation pour excès de pouvoir puisqu'il est engagé aux fins de contestation d'une décision administrative.

1. Recours de plein contentieux

170

En réalité, le recours pour excès de pouvoir ne peut être introduit que tout autant que le contribuable n'a pas à sa disposition un recours « parallèle », c'est-à-dire le recours juridictionnel normal (de plein contentieux), engagé après procédure préalable devant le service des impôts ([BOI-CTX-PREA](#)), soit devant le tribunal administratif ([BOI-CTX-ADM](#)), soit devant le tribunal de grande instance ([BOI-CTX-JUD](#)), selon qu'il s'agit d'impôts sur le revenu et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de droits d'enregistrement et de contributions indirectes.

2. Conséquences de l'illégalité d'une disposition réglementaire au regard des actes individuels qui en font application

180

Il résulte de l'[article L. 190 du LPF](#) que les actions tendant à la réduction ou à la décharge d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, relèvent des règles propres du contentieux fiscal, même lorsqu'elles sont fondées sur la non-conformité ou l'illégalité d'une règle de droit par rapport à une règle de droit supérieure.

Lorsque l'illégalité d'une règle de droit est révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux, le délai de recours dont disposent les contribuables pour présenter leur réclamation est décompté dans les conditions fixées par les [articles R*. 196-1 du LPF](#) et [R*. 196-2 du LPF](#).

Les décisions juridictionnelles et les avis, visés à l'article L. 190, 3^{ème} et 5^{ème} alinéas du LPF, révélant l'incompatibilité d'un texte avec une norme juridique supérieure ne constituent pas des événements ouvrant un nouveau délai de réclamation (LPF, art. [R*. 196-1](#), al. c et [R*. 196-2](#), al. b).

Les actions en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés se prescrivent par deux ans, selon le cas, à compter de la mise en recouvrement du rôle ou de la

notification de l'avis de mise en recouvrement ou, en l'absence de mise en recouvrement, du versement de l'impôt contesté ou de la naissance du droit à déduction (LPF, art. L. 190, 4^{ème} alinéa).

190

Il est rappelé, à cette occasion, que, tant dans les rapports avec les contribuables dans le cadre du contrôle fiscal que lors du traitement du contentieux, les textes légaux et réglementaires servent de référence à la justification de la position de l'administration. Dans toute la mesure du possible, les instructions de l'administration n'ont pas à être mentionnées ; leur contenu doit, en revanche, être utilisé pour l'argumentation.

V. Codification

200

L'ensemble de la législation et de la réglementation fiscales est rassemblé dans le code général des impôts et le livre des procédures fiscales périodiquement mis à jour, étant toutefois observé que certaines dispositions fiscales figurent cependant avec celles se rapportant aux douanes dans le code des douanes. Quant à la législation et à la réglementation domaniales dont l'application incombe aux services de la Direction générale des finances publiques, elles sont rassemblées dans le code du domaine de l'État.

A. Le code général des impôts

210

Le code est composé d'une partie « législation » et d'une partie « annexes ».

Ces annexes reproduisent les dispositions revêtant la forme de :

- règlements d'administration publique (décrets qui, en vertu de la loi, devaient obligatoirement être pris après consultation du Conseil d'État donnant son avis en Assemblée générale) [CGI, ann. I ; depuis 1980 ces règlements d'administration publique n'existent plus] ;
- décrets en Conseil d'État (décrets pris comme les règlements d'administration publique, après consultation du Conseil d'État, mais sans qu'il soit nécessaire que celui-ci se prononce en Assemblée générale) [CGI, ann. II] ;
- décrets simples (CGI, ann. III) ;
- d'arrêtés (CGI, ann. IV).

220

Les textes fiscaux, législatifs ou réglementaires, sont introduits dans le code et ses annexes par des décrets qui sont en général des décrets simples, à moins que la loi fiscale elle-même n'en dispose autrement en prévoyant que le décret en cause devra être pris en Conseil d'État.

Les décrets de codification s'appliquent à la partie législative et aux annexes I, II et III ; l'annexe IV ne comportant que des arrêtés n'est modifiée que par arrêtés.

230

Eu égard au principe de légalité, la codification ne saurait en aucune manière altérer la portée des dispositions fiscales établies par le Parlement, en particulier, lorsque cette codification ne se limite

pas à la simple reproduction des textes législatifs.

C'est la raison pour laquelle le Conseil d'État a, dans une espèce, considéré comme entaché d'illégalité, le texte du code reproduisant une disposition législative dans une rédaction en contradiction avec la volonté du législateur et qui n'avait fait l'objet d'aucune validation législative ultérieure (CE arrêt du 21 mars 1960 n° 41105, Lebon p. 210).

En revanche, la Haute Juridiction administrative a admis la légalité d'un article du code qui apportait des retouches de pure forme à une disposition législative sans en modifier le sens (CE arrêt du 19 novembre 1969 n° 72734).

B. Le livre des procédures fiscales

240

Le livre des procédures fiscales regroupe les articles du code général des impôts et de ses annexes relatifs aux procédures suivies pour asseoir, contrôler ou recouvrer l'impôt ainsi qu'aux garanties et voies de recours des contribuables.

Ce livre est composé :

- d'une première partie : partie législative (articles précédés de la lettre L) ;
- d'une deuxième partie : partie réglementaire, décrets (articles précédés de la lettre R, avec un astérisque, pour les articles issus de décrets en Conseil d'Etat et sans astérisque, pour les articles issus de décrets simples) ;
- d'une troisième partie : partie réglementaire, arrêtés (articles précédés de la lettre A).

250

Le livre des procédures fiscales est mis à jour suivant les mêmes modalités que le code général des impôts.

VI. Caractère d'ordre public des lois fiscales

260

D'une manière générale, on distingue les lois impératives, d'ordre public, qui fixent des règles auxquelles il est défendu de déroger par des conventions particulières et les lois facultatives, interprétatives ou confirmatives, qui sont censées représenter la volonté probable des parties et qui, pour cette raison, peuvent être écartées par leur volonté expresse ou tacite.

Exemple : Les dispositions légales sur le régime matrimonial et sur les effets des contrats sont facultatives.

270

Les lois fiscales sont des lois d'ordre public et doivent, par conséquent, être interprétées de manière restrictive, sans pouvoir être étendues par similitude de motifs à des situations qu'elles n'ont pas expressément visées.

En particulier, il n'est pas permis de raisonner d'un cas prévu à un cas imprévu car, en matière fiscale comme en matière pénale, ce qui n'est pas prévu, ce qui

n'est pas ordonné ou n'est pas défendu est autorisé et ne peut être exigé ou défendu (Chambre des requêtes, 26 décembre 1826, Sirey 1825/1827 - I - 491).

Il n'est pas davantage possible d'introduire dans les lois fiscales, lorsque leur sens est clair et précis, des distinctions que la loi n'a pas faites ou sous prétexte d'interprétation, d'en restreindre arbitrairement la portée par l'adjonction d'exigences qu'elles ne comportent pas.