



HAL
open science

De l'inconstitutionnalité partielle du Code général des impôts. Au sujet de la codification indirecte en matière fiscale sous la Ve République

Kouroch Bellis

► **To cite this version:**

Kouroch Bellis. De l'inconstitutionnalité partielle du Code général des impôts. Au sujet de la codification indirecte en matière fiscale sous la Ve République. *Droit & Patrimoine*, 2020, 2020 (09), pp.71-73. halshs-03125172

HAL Id: halshs-03125172

<https://shs.hal.science/halshs-03125172>

Submitted on 30 Jan 2023

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.

De l'inconstitutionnalité partielle du Code général des impôts au sujet de la codification indirecte en matière fiscale sous la V^e république

Kouroch Bellis

Docteur en droit, Université Panthéon-Assas (Paris II)

Droit et patrimoine, sept. 2020, pages 17-19.

Des pans entiers et fondamentaux du Code général des impôts ont été adoptés au début de la V^e république par le biais d'une délégation de compétence inconstitutionnelle. Ce vice initial rejaillit sur l'ensemble des dispositions législatives ultérieures modifiant les articles concernés du code. Une question prioritaire de constitutionnalité n'est pas envisageable à l'heure actuelle du fait du domaine actuel de cette procédure mais peut-être le sera-t-elle à la faveur d'une réforme constitutionnelle. Surtout, toute loi de finances à venir modifiant partiellement les dispositions entachées d'inconstitutionnalité pourrait être déclarée inconstitutionnelle. Le seul remède à cette insécurité juridique est la création et l'adoption législative ou par voie d'ordonnance d'un nouveau code général des impôts refondu.

1. Selon l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958, « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures » sont du domaine de la loi. La même constitution prévoit en son article 38 la procédure de l'ordonnance, qui a remplacé la pratique des décrets-lois. Auparavant, il était d'usage pour le Parlement de déléguer à l'administration son pouvoir et de prévoir dans une loi que le gouvernement adoptera un décret à valeur législative ; c'est ce qu'on appelait les décrets-lois. Depuis, le Parlement ne peut que donner, avec un objet et un temps délimité, le pouvoir au gouvernement de prendre une ordonnance, qui a valeur réglementaire jusqu'à sa confirmation obligatoire par le Parlement. Or, on constate qu'au début de la V^e République, et notamment à l'occasion d'une codification de 1961 d'une grande réforme fiscale, le Parlement a utilisé la pratique de la codification indirecte selon le modèle des décrets-lois utilisés sous l'empire des constitutions républicaines antérieures. Cela met en cause la constitutionnalité actuelle du Code général des impôts ou des lois de finances le modifiant, au moins en certaines de ses parties.

2. **La pratique de la codification fiscale par décret-loi sous la III^e République.** Le Code général des impôts fut créé par un décret de 1950¹, pris en vertu de la loi du 10 février 1936 prescrivant une codification par décret des dispositions législatives fiscales². Cette codification par décret de la matière fiscale n'était d'ailleurs pas nouvelle. Par exemple, un

¹ Décret n° 50-478 du 8 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes, J.O. 30 avr. 1950.4469.

² Loi portant sur : 1 ° ouverture et annulation de crédits sur l'exercice 1935 au titre du budget général et des budgets annexes ; 2° approbation de décrets pris en application de l'article 43 de la loi du 30 avril 1921, article 12, J.O. 10 et 11 fév. 1950.1750.

grand décret de codification à valeur législative a été pris en 1926³. Outre ces grandes refontes des codes ou « lois codifiées », la loi délègue régulièrement l'incorporation des nouvelles lois fiscales par voie réglementaire. Ce procédé est celui de la codification indirecte : la loi ne modifie pas le code mais pose directement une règle et l'administration a la mission de mettre le code en conformité avec la règle substantielle posée.

3. Il s'oppose à celui de la codification directe, dans lequel le texte de loi modifie formellement le code, ce qui entraîne indirectement une modification substantielle du droit applicable. Par exemple, la loi de finances ajouterait un mot au Code général des impôts, ce qui ferait que celui-ci prévoit une règle substantielle modifiée.

4. **Un procédé anticonstitutionnel depuis 1958 et pourtant utilisé.** La pratique a cependant continué après 1958⁴. Ainsi, l'article 106 de la loi de finances pour 1960 dispose que sera procédé par décrets ou décrets en Conseil d'État⁵ à la « mise en harmonie des dispositions du Code général des impôts avec celles de la présente loi »⁶. La codification indirecte a bien des avantages : « (il) permet un débat parlementaire plus clair et le codificateur peut ensuite, à froid, réfléchir à la meilleure façon d'introduire les nouvelles dispositions dans le code »⁷. Il n'empêche que ce procédé, tel qu'il a été mis en place dans la loi de finances de 1960, est manifestement anticonstitutionnel en ce qu'il consiste en une délégation de compétence sans suivre la procédure de l'ordonnance. En effet, il s'agit de demander à l'exécutif de modifier un texte à valeur législative : le Code général des impôts. Or, la procédure de législation par délégation à

³ Décret du 15 octobre 1926 portant codification des textes législatifs concernant les formalités à suivre au sujet de l'assiette des impôts sur les revenus, dans *Décrets de codification de 1926*, Sirey, 1927, pp. 1 et s.

⁴ Michel Taly, « Le Code général des impôts, Elephant Man juridique », *Pouvoirs*, 2014, 4 (151), pp. 87-97, par. 57.

⁵ Il est écrit « également par décrets » après que des décrets en Conseil d'État soient mentionnés.

⁶ Loi n° 59-1472, 28 déc. 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, JO 29 déc. 1959, p. 12460.

⁷ M. Taly, « Le Code général des impôts, Elephant Man juridique », par. 44.

l'exécutif a été fixé par l'article 38 de la Constitution, tout autre procédé lui est contraire. Ainsi, l'article 106 de la loi de finances pour 1960, le décret du 27 avril 1961 « portant incorporation dans le Code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code »⁸ et l'ouvrage publié par la Direction générale des impôts du ministère des Finances et intitulé « Code général des impôts. Législation applicable au 1^{er} novembre 1960 »⁹ sont inconstitutionnels.

5. **Une inconstitutionnalité d'une ampleur colossale.** Le procédé de la codification indirecte n'est pas exclusif à la loi de finances pour 1960¹⁰, mais, même si l'on s'en tient à celle-ci, l'ampleur de l'inconstitutionnalité est colossale. Cette loi est celle qui a créé et organisé, en son titre I^{er}, le système actuel d'un seul impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) à taux progressif et qui a aboli presque entièrement l'ancien système cédulaire en la matière¹¹. Or, sauf exceptions très limitées¹², l'ensemble du titre I^{er} de la loi dispose directement et donc

⁸ Décret n° 61-416, 27 avr. 1961 portant incorporation dans le Code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, JO 29 avr. 1961, p. 3973.

⁹ *Code général des impôts. Législation applicable au 1^{er} novembre 1960*, ministère des Finances, Direction générale des impôts, Imprimerie nationale, 1960. L'ouvrage semble avoir été publié avant le décret, de manière assez bureaucratique. V. K. Bellis, « Du refus administratif de déduction de l'assiette de l'impôt sur le revenu des obligations alimentaires naturelles, ou pour l'organisation d'un appui scientifique à la décision politique. Autour de l'article 156 II 2° CGI », *Revue de la Recherche juridique*, avr.-juin 2019, p. 993-1037, <https://hal.archives-ouvertes.fr/halshs-02881488>.

¹⁰ La loi de finances pour 1968 prescrit en son article 14 une mise en harmonie du code avec le long article en question. L. n° 67-1114, 21 déc. 1967 : JCP G 1967, III, 33705 ; D. 1968, p. 169. Jean Lamarque, « Fasc. 150 : Sources du droit fiscal. - Sources internes. - Codification », *JurisClassiseur Procédures fiscales*, n° 121. La loi de finances pour 1962 prescrit encore en son article 78 une « refonte » par décrets en Conseil d'État du Code général des impôts, bien que la disposition prenne garde de réserver « modification des taux, ni des règles de l'assiette et du recouvrement des impositions ». Ibid., n° 10. Nous nous en tenons néanmoins dans cette étude à l'analyse de la loi de finances pour 1960 et de ses conséquences déjà très importantes.

¹¹ Voir A. Neurisse, *Histoire de la fiscalité en France*, Economica, 1996, p. 65 à 68.

¹² Art. 5, art. 7 IV ; art. 30 *in fine* ; art. 31.

a fait l'objet d'une codification indirecte conformément à l'inconstitutionnel article 106 de cette loi. Par exemple, l'actuel article 156 CGI, posant le principe de l'impôt sur le revenu et son assiette fondamentale est issu de la codification administrative de 1960 et gouvernementale de 1961¹³ et reformule la loi de finances pour 1960¹⁴. Le fait qu'elle améliore la formulation et l'intelligibilité de cet article¹⁵ ne la rend pas plus conforme à la constitution.

6. **Contenu de l'inconstitutionnalité.** Afin d'analyser les conséquences de cette ancienne inconstitutionnalité sur la constitutionnalité des textes actuels de droit fiscal, il faut reprendre le fil historique des textes adoptés et leur valeur. Tous les décrets de codifications antérieures à la Constitution de 1958 ont valeur législative. En effet, il ne s'agit pas de revenir sur la procédure des décrets-lois utilisée sous la Quatrième et la Cinquième République. Ensuite, il y a des lois, qui disposent et rendent caduques les dispositions contraires et antérieures du Code général des impôts à valeur législative. Elles sont elles-mêmes valables. Il y a ensuite le premier décret de codification administrative pris sous l'empire de la nouvelle constitution. Alors, les choses se compliquent. Sous la Cinquième République, le décret ne peut qu'avoir une valeur réglementaire. En principe, cela pose peu de problèmes pour les dispositions des lois ayant anticonstitutionnellement elles-mêmes prévu la procédure de décrets-lois, et en particulier pour la codification de 1961. En effet, même si la codification est invalide pour inconstitutionnalité, et donc à la fois le décret et la parution du ministère des Finances sont invalides, la loi de finances pour 1960 reste conforme à la Constitution et valide, et donc l'invalidité de la codification ultérieure n'a pas en elle-même d'effet substantiel sur le droit positif. Il faut bien entendu excepter le cas d'une divergence de fond, mais alors la divergence est facilement résolue par l'application du texte à valeur législative¹⁶. C'est à partir de la première

¹³ V. *supra* note 9.

¹⁴ Voir K. Bellis, « Du refus administratif de déduction de l'assiette de l'impôt sur le revenu des obligations alimentaires naturelles, ou pour l'organisation d'un appui scientifique à la décision politique. Autour de l'article 156 II 2 ° CGI », n° 30.

¹⁵ Id.

¹⁶ Voir J. Lamarque, « Fasc. 150 : Sources du droit fiscal. - Sources internes. - Codification », n°s 123 et s. et n°s 134 et s.

loi utilisant la codification directe, postérieure à une codification indirecte inconstitutionnelle, que la situation devient beaucoup plus problématique. Par hypothèse, ces lois utilisant une codification directe n'établissent pas une nouvelle règle mais indiquent une nouvelle rédaction du « Code général des impôts ». Or, ce code n'a pas de valeur législative, au moins dans ses nombreuses dispositions issues du décret de codification de 1961 lorsqu'il fait œuvre de codification indirecte. À proprement parler, l'ensemble des lois postérieures modifiant le Code général des impôts dans ces dispositions et n'adoptant pas directement une règle fiscale modifient... un décret. Cela signifie donc que l'ensemble des dispositions du Code général des impôts, issues d'une loi modifiant des dispositions issues de cette codification, ont valeur de décret.

7. **L'inconstitutionnalité est donc potentiellement triple.** Premièrement, il y a l'inconstitutionnalité initiale de la loi procédant à une incompétence négative en dehors de la procédure de l'ordonnance, et des textes adoptés en vertu de cette loi. Deuxièmement, il y a l'inconstitutionnalité des lois modifiant un décret dans le domaine de l'article 34 de la Constitution. Troisièmement, il y a l'inconstitutionnalité du texte ayant valeur réglementaire (Code général des impôts, au moins en partie) dans ce domaine. À tout le moins, il y a un trouble, facteur d'une grave insécurité juridique.

8. **L'illégitimité démocratique du CGI actuel.** On pourrait vouloir plaider pour une interprétation plus souple des principes constitutionnels. Il serait, en effet, possible d'argumenter que les lois modifiant le « Code général des impôts » doivent être interprétées comme modifiant le cas échéant la loi de finances pour 1960¹⁷. Il serait peut-être possible de retracer, de manière très compliquée les textes supposés en vigueur en se fondant sur un tel raisonnement et en faisant abstraction des codifications indirectes. C'est d'ailleurs pour éviter de telles complications que l'on a affaire avec des codifications. Il serait en outre possible de lire les dispositions modificatrices comme impliquant la reprise des textes initiaux du Code général des impôts. Un tel raisonnement aboutirait

¹⁷ Comp. É. Desmorieux, « Tout ce qui est visé par une loi est loi », *Les Petites Affiches*, 1997, n° 64, p. 8.

cependant à un sérieux problème de consentement à l'impôt et de sincérité du débat démocratique. Ici comme ailleurs, la procédure garantit des principes sous-jacents importants. Le Conseil constitutionnel, en tant que gardien de la Constitution et des principes fondamentaux de notre nation qu'elle contient, ne devrait pas, selon nous, adopter de telles constructions juridiques compliquées et trop conciliantes avec une atteinte aux droits du Parlement¹⁸. Il y a manifestement un vice initial fondamental et flagrant de procédure ; à partir de là, l'ensemble des développements législatifs ultérieurs pris sur cette base sont nécessairement atteints.

9. **Procédure en inconstitutionnalité envisageable.** Une question prioritaire de constitutionnalité n'est pas possible en la matière, puisque l'inconstitutionnalité en question ne concerne pas les « droits et libertés que la Constitution garantit »¹⁹. C'est donc à l'occasion d'une loi de finances que des parlementaires peuvent remettre en cause devant le Conseil constitutionnel l'ensemble des articles de cette loi visant le Code général des impôts. Cela bloquerait en pratique toute réforme d'une disposition du Code général des impôts, sans que celui-ci ne puisse être déclaré inconstitutionnel en tant que tel. Cela pourrait forcer le législateur à adopter dès maintenant un nouveau Code général des impôts.

10. **La perpétuelle fragilisation du CGI.** Dans le cas où le Conseil constitutionnel refuse de déclarer une loi de finances inconstitutionnelle, le Code général des impôts reste néanmoins irrémédiablement fragilisé. En effet, le litige constitutionnel ne peut porter, à l'heure actuelle, sur le Code général des impôts en tant que tel. Cela signifie que la question ne peut être définitivement tranchée dans un sens favorable à une interprétation souple de la procédure, en défaveur des droits du Parlement. Cela a deux effets. D'une part, tant qu'il n'y a pas de réforme globale, le Code général des impôts est à jamais sujet à une remise en cause de sa constitutionnalité sur le fondement de l'absence d'observance antérieure de la procédure de l'ordonnance, à la faveur d'un changement de procédure constitutionnelle.

¹⁸ V. aussi K. Bellis, « Du refus administratif de déduction de l'assiette de l'impôt sur le revenu des obligations alimentaires naturelles, ou pour l'organisation d'un appui scientifique à la décision politique. Autour de l'article 156 II 2 ° CGI », préc.

¹⁹ Art. 61-1, Constitution du 4 oct. 1958.

11. En particulier, le domaine de la question prioritaire de constitutionnalité de l'article 61-1 de la Constitution pourrait s'élargir au gré d'une réforme de celle-ci. D'autre part, chaque procédure en inconstitutionnalité d'une loi de finances ne viserait que la loi de finances en cours. Par conséquent, dans le cas où le Conseil constitutionnel refuse de censurer une loi de finances qui fait l'objet d'un recours, la même question pourrait être posée pour chaque nouvelle loi de finances, sans être nouvelle, et le Conseil constitutionnel pourrait changer de jurisprudence à tout moment.

12. **Une adoption pure et simple du CGI constitutionnellement impossible.** Le législateur pourrait être tenté de procéder à une adoption pure et simple de l'ensemble du code sans le refondre. Il risquerait cependant un revers tout à fait important devant le Conseil constitutionnel. En effet, celui-ci a déjà retoqué des dispositions fiscales du fait de leur inintelligibilité²⁰ et le Code général des impôts actuel n'échappe à cet examen que du fait du domaine restreint de l'article 61-1 de la Constitution, rendant une question prioritaire de constitutionnalité irrecevable sur ce fondement²¹. On a cependant estimé que deux tiers du Code général des impôts serait en principe menacé par la jurisprudence du Conseil constitutionnel relative à la nécessaire intelligibilité de la loi fiscale²². Il serait très étonnant que le Conseil constitutionnel ne déclare pas inconstitutionnelle une loi reprenant dans sa rédaction actuelle le Code général des impôts.

13. **La refonte complète du CGI : une nécessité politique et constitutionnelle.** L'effet escompté d'une telle critique de la

²⁰ DC 2005-530, 29 déc. 2005, loi de finances pour 2006, § 78 et s. V. *Code constitutionnel et des droits fondamentaux*, Dalloz, DDHC, art. 14, n° 5.

²¹ DC 2010-417, 22 juill. 2010, M. Alain C. et autres, 9^e considérant. CE 10 sept. 2010, 341063, SCI Benoît du Loroux (refus de renvoi). Voir Alexandre Maitrot de la Motte, « Faut-il réécrire le Code général des impôts ? », dans Jacques Buisson (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p. 91.

²² Christian Louit, « Le droit fiscal et le sourire (ou petites histoires fiscales) », *Mélanges Favoren*, Dalloz, 2007, p. 1652 ; A. Maitrot de la Motte, préc., p. 90. V. aussi Jean-Raphael Pellas, « La sécurité fiscale : Quels enjeux juridiques ? », RFFP avr. 2015 (130), pp. 7 et s. ; Conseil des impôts, « Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », *XX^e rapport au président de la République*, 2002.

constitutionnalité du Code général des impôts est sa refonte, que ce soit par le biais d'une loi ou d'une ordonnance, que la simple crainte d'une inconstitutionnalité fasse réagir ou qu'il faille attendre une censure par le Conseil constitutionnel²³. La réécriture du Code général des impôts s'est fait attendre. Cette vraisemblable inconstitutionnalité est donc salutaire, puisqu'elle devrait forcer les parlementaires à accomplir leurs devoirs constitutionnels en mettant en place ce nouveau code. Tout politique qui souhaite laisser une empreinte durable et positive sur le droit français devrait d'ailleurs saisir cette opportunité.

²³ Dans ce cas, afin de ne pas aggraver encore plus l'insécurité juridique qui apparaît en la matière, le Conseil constitutionnel pourrait vouloir reporter dans le temps les effets de sa déclaration d'inconstitutionnalité. Cela serait judicieux et donnerait le temps nécessaire de procéder à une refonte adéquate du code en question.