Vincent Dussart

Le Parlement et l'impôt

Notre système constitutionnel et parlementaire est issu de la lente maturation du consentement à l'impôt. Guy Carcassonne rappelait d'ailleurs dans un commentaire de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen qu'« historiquement il n'a pas été un principe démocratique parmi les autres, il a été celui qui a donné naissance à la démocratie elle-même [1] ». L'article 34 de la Constitution traduit plus ou moins clairement ce principe dans une formule lapidaire : *La loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures*. Ce cadre constitutionnel se traduit concrètement par une formule quasi rituelle contenue dans le premier article de chaque loi de finances initiale : « La perception des impôts, produits et revenus affectés à l'État, aux collectivités territoriales, aux établissements publics et organismes divers habilités à les percevoir continue d'être effectuée pendant l'année X conformément aux lois et règlements et aux dispositions de la présente loi. »

Les parlementaires se trouvent donc au cœur de l'adoption de la législation fiscale. Cependant, le Parlement est désormais dans une situation de contrainte que l'on pourrait qualifier de multimodale. En effet, si l'essentiel de la législation fiscale se trouve bien contenu dans des lois de finances et maintenant plus rarement dans des lois ordinaires, la confection et l'adoption des lois financières font l'objet de multiples contraintes.

Les parlementaires sont amenés à voter chaque année des dispositions fiscales nombreuses, complexes sur lesquelles ils n'ont finalement que peu de prise. La Ve République permet, en matière financière et fiscale, une pleine et entière maîtrise de l'adoption des textes. Si la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 a assoupli la « rationalisation du

1. Guy Carcassonne, *La Constitution*, 11e éd., Paris, Seuil, 2013, p. 426.

parlementarisme », elle a écarté systématiquement les textes financiers et fiscaux de cet assouplissement. De plus, l'administration fiscale garde une solide mainmise sur l'évolution de notre système fiscal. Certes, la volonté politique doit primer dans une démocratie. Cependant, on ne soulignera jamais assez le rôle considérable de cette administration.

Le Parlement ne fait pas que légiférer, il doit contrôler l'action du gouvernement. L'impôt n'échappe pas à cette règle. L'activité du Parlement en la matière semble, cependant, limitée en apparence malgré un certain activisme conjoncturel sur certaines problématiques fiscales. Si les outils budgétaires classiques de contrôle tels que la loi de règlement du budget et d'approbation des comptes sont peu utilisés, le Parlement n'en remplit pas moins pour autant une mission essentielle d'information en matière fiscale.

Enfin, une série de contraintes conventionnelles et constitutionnelles pèse sur le rôle des parlementaires en matière d'impôts. En effet, certains impôts sont désormais de la compétence de l'Union européenne. Il s'agit naturellement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), premier impôt français, mais aussi des droits d'accises dont le rendement est également très important (la taxe intérieure sur la consommation de produits énergétiques en particulier). Certes, la fiscalité directe reste de la compétence des États membres de l'Union européenne, mais pour combien de temps encore ? La fiscalité des bénéfices ne pourra vraisemblablement pas échapper encore longtemps à la compétence fiscale européenne. Le droit des procédures fiscales s'imprègne peu à peu des exigences contenues dans la Convention européenne des droits de l'homme. La France pourra-t-elle longtemps continuer de cumuler des sanctions fiscales et des sanctions pénales, notamment après l'arrêt *Gradinger c/ Autriche* du 23 octobre 1995 de la Cour européenne des droits de l'homme ? Le Parlement ne sera-t-il pas contraint de tenir compte de la nouvelle interprétation de l'article 4 du protocole n° 7 de la Convention européenne des droits de l'homme qui affirme que « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État » [2] ? Enfin, il reste une dernière contrainte de plus en plus puissante qui tient à l'intervention de plus en plus importante du Conseil

2. Cf. Daniel Gutmann, « Sanctions fiscales et Constitution », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 33, octobre 2011.

constitutionnel[3]. Ces différentes contraintes amènent à reconsidérer le rôle du Parlement en matière d'impôt.

La fonction parlementaire de législation de l'impôt

Dès lors qu'on associe les termes Parlement, gouvernement et impôt, il apparaît que l'on ne peut plus raisonner qu'en termes de contraintes ! Il n'existe pas en France de loi fiscale *stricto sensu*. L'essentiel de la législation concernant les impôts est présentement contenue dans les lois de finances. C'est particulièrement vrai depuis la circulaire du 4 juin 2010 relative à l'édiction de mesures fiscales et de mesures affectant les recettes de la sécurité sociale. Dans ce texte, François Fillon demandait à ses ministres de ne plus disperser de mesures concernant les prélèvements obligatoires dans des textes autres que les lois de finances ou les lois de financement de la sécurité sociale (dans l'attente d'une révision constitutionnelle sur la « règle d'or » qui ne devait jamais aboutir !). L'adoption des dispositions fiscales procède d'un jeu institutionnel largement maîtrisé par le pouvoir exécutif.

Le Parlement, l'impôt et le gouvernement

La première série de contraintes provient directement de l'architecture constitutionnelle elle-même. Ce qu'il est convenu d'appeler la rationalisation du parlementarisme a touché lourdement les questions financières et fiscales. Des contraintes institutionnelles et politiques, d'abord, existent depuis 1958. Si l'essentiel de la législation fiscale se trouve bien contenu dans des lois de finances et maintenant plus rarement dans des lois ordinaires, la confection de ces lois fait l'objet de multiples contraintes. La Ve République assure au pouvoir exécutif, malgré la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008, une nette prééminence, tout particulièrement en matière financière et fiscale. Il faut ajouter à cela que le consentement à l'impôt n'a jamais signifié que le Parlement fait la loi fiscale : il la consent, il l'accepte, il la vote, mais il ne la construit pas. D'ailleurs, l'initiative gouvernementale en matière de loi de finances est exclusive en application de l'article 39 de la Constitution.

La révision constitutionnelle de 2008 a limité les effets de certaines procédures contraignantes pour le Parlement en ce qui concerne les lois

3. Sur une critique de cette évolution, cf. Martin Collet, *L'Impôt confisqué*, Paris, Odile Jacob, 2014.

ordinaires. Ainsi en est-il de la limitation de l'utilisation de l'article 49-3 de la Constitution. Va dans le même sens la possibilité d'amender les projets de loi en commission. Or les lois de finances comme les lois de financement de la sécurité sociale échappent à ces évolutions bénéfiques du fonctionnement de notre régime parlementaire. Le gouvernement, en réservant la fiscalité aux lois de finances, continue de s'assurer clairement de la maîtrise de la législation fiscale. Seules les lois de procédure fiscale échappent à cette maîtrise du gouvernement sur la législation fiscale matérielle (le calcul de l'impôt) par opposition à la législation fiscale formelle (la procédure de l'impôt). Ainsi, la loi 2013-117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière illustre un phénomène assez particulier : le projet de loi initial comprenait douze articles, la loi publiée en comprend soixante-treize ! Certes, toutes les dispositions ne concernent pas le droit fiscal, mais la moindre contrainte gouvernementale a permis pour ce projet une expression parlementaire libérée. Le Parlement a fait œuvre de construction législative importante en la matière. C'est assez rare dans le domaine fiscal pour le souligner.

En revanche, la poigne gouvernementale ne se desserre pas en ce qui concerne l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement de l'impôt ! Un exemple récurrent de cette maîtrise peut se trouver dans le rejet systématique, chaque année, de propositions issues de parlemenentaires d'origines politiques diverses et visant à inclure dans la base imposable de l'impôt de solidarité sur la fortune les biens et œuvres d'art qui en sont exclus. Lors de la discussion des lois de finances initiales, les gouvernements de droite comme de gauche refusent avec une remarquable constance ces amendements au nom de la protection du marché de l'art !

Les parlementaires se trouvent désormais pris entre les nécessités gouvernementales entièrement dictées par la volonté de résorption des déficits au moyen de l'accroissement de l'impôt et leurs électeurs dont certains arrivent à constituer de puissants lobbys (on peut penser au mouvement dit des Bonnets rouges). La récente affaire de l'écotaxe « poids lourds » illustre toute cette complexité du rapport gouvernement, Parlement et contribuable (électeur). L'augmentation massive des impôts depuis 2010 a sensibilisé le rapport du contribuable à l'impôt. La nécessité budgétaire de cette augmentation rend la situation des parlementaires complexe. Le gouvernement en décide, certes, mais ce sont bien les parlementaires qui vont devoir faire face à leurs électeurs et aux lobbys.

Le Parlement et l'administration fiscale

L'administration fiscale produit de plus en plus de normes. En effet, il faut ajouter, au titre des contraintes toujours plus pesantes sur le Parlement, la multiplication et la complexification des dispositifs fiscaux. Cette législation est non seulement de plus en plus complexe, mais aussi de plus en plus volumineuse. Il suffit, pour s'en convaincre, de comparer matériellement le code général des impôts (ou le livre des procédures fiscales) de 1984 et celui de 2014. Depuis 2009, le Parlement a examiné onze lois de finances rectificatives en plus des lois de finances initiales. Les dispositions fiscales y étaient particulièrement nombreuses. Les assemblées font donc face à une inflation législative fiscale considérable. De plus, certains textes ne brillent pas par leur simplicité. On se rappellera, ainsi, de la suppression de la taxe professionnelle et de son remplacement par la contribution économique territoriale dans les articles 2 et 3 de la loi de finances pour 2010 du 30 décembre 2009 qui tenait en vingt-six pages d'une particulière complexité. Peu de parlementaires sont au fait de cette législation fiscale complexe et volumineuse, ce qui réduit généralement les discussions en séance à certains spécialistes des questions traitées. Il est politiquement difficile de s'en satisfaire, il est techniquement difficile de faire autrement. La commission des finances est devenue depuis longtemps le cœur de la compétence fiscale du Parlement.

En outre, le pouvoir réglementaire en matière fiscale est de plus en plus considérable en volume. Il s'agit essentiellement, certes, d'appliquer les lois fiscales, mais ce pouvoir ne peut plus être passé pour quantité négligeable. Ainsi, parmi de multiples exemples, le décret 2007-566 du 16 avril 2007 a modifié les règles de déduction de la TVA de manière très importante en introduisant la technique du coefficient de déduction et une approche économique de l'affectation des biens et services déductibles. Or ce mécanisme est fondamental dans le fonctionnement de la TVA. Il a pourtant échappé à la compétence du Parlement, même si techniquement ce dispositif affecte les modalités de liquidation de l'impôt !

Enfin, il faut noter que la loi fiscale ne peut plus être comprise simplement. En la matière, la doctrine administrative joue un rôle considérable. Depuis le 12 septembre 2012, elle est consolidée (en principe) au sein du *Bulletin officiel des finances publiques-impôts* accessible sur internet. Il s'agit pour l'administration de fournir son interprétation des différents textes fiscaux. Une question complexe surgit ici. Peut-on et doit-on encore parler de l'intention du législateur en matière fiscale ? Ne faudrait-il pas plutôt parler de l'intention de l'administration fiscale ?

En effet, l'interprétation administrative des textes ne doit pas faire oublier que c'est bien l'administration fiscale qui rédige les textes fiscaux et plus particulièrement la toute-puissante Direction de la législation fiscale[4]. Cette dernière traduit certes la volonté politique mais construit techniquement aussi la norme qui en résulte. Le Parlement la vote. L'administration fiscale l'interprète ensuite… Formellement, on continuera de parler de l'intention du législateur, mais n'est-ce pas sauver une apparence qui interroge le principe même du consentement à l'impôt ? Les contraintes externes qui pèsent sur le Parlement ajoutent, sans aucun doute, à ce questionnement. Mais le Parlement doit également contrôler l'impôt.

La fonction de contrôle de l'impôt par le Parlement

À la lecture de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, il apparaît que les « citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, […] d'en suivre l'emploi ». Il est intéressant ici de souligner que l'idée du contrôle de l'emploi de l'impôt a fondé une bonne partie du droit budgétaire et du contrôle parlementaire sur l'exécution du budget et des dépenses en particulier. S'il est un domaine qui reste finalement quelque peu méconnu, c'est le contrôle du Parlement sur l'impôt.

Le contrôle parlementaire des politiques fiscales

Le contrôle de la nécessité de l'impôt devrait également signifier le contrôle du fonctionnement du système fiscal français. Dès lors, deux questions peuvent être posées : comment le Parlement contrôle-t-il le montant des recettes fiscales et donc le rendement de l'impôt ? Comment le Parlement contrôle-t-il le fonctionnement même du système fiscal ? Souvent, l'attention des observateurs est portée à juste titre sur le contrôle de la dépense publique. Or on s'aperçoit que le contrôle parlementaire sur la recette publique, et en particulier l'impôt, est finalement en deçà de ce contrôle sur la dépense.

Le contrôle parlementaire peut s'effectuer *a posteriori* (vote de la loi de règlement du budget et d'approbation des comptes, par exemple) mais également en cours d'exécution (vote des lois de finances rectificatives,

4. Cf. Michel Bouvier, *La Nouvelle Administration financière et fiscale*, Paris, LGDJ, 2011.

questions parlementaires, rôle des commissions parlementaires, avis et rapports rendus…). On ne peut que constater une sous-utilisation de la multitude de moyens mis à la disposition du Parlement pour contrôler les finances publiques et notamment les recettes.

Le Parlement a semblé parfois porter davantage son attention sur la régularité et la qualité de la gestion publique par rapport aux objectifs fixés par les gouvernements dans les projets de loi de finances. Puis, sous l'influence européenne notamment, l'accent a été mis sur le contrôle de l'efficacité de la dépense publique : il n'a pas été aussi souvent mis sur l'efficacité de la recette publique. Les lois de règlement du budget et d'approbation des comptes détaillent le montant des recettes réellement perçues par les services de la Direction générale des finances publiques ou de la Direction générale des douanes et des droits indirects. On s'aperçoit chaque année d'un certain désintérêt de nombre de parlementaires vis-à-vis de ces lois. Les débats sont rapides et brefs. Il n'y a que très peu de questionnement sur les dysfonctionnements fiscaux dans le rendement de l'impôt. Ainsi, parmi de multiples exemples, la séance au Sénat du 4 juillet 2013 où est discutée la loi de règlement pour 2012 : aucune intervention de sénateurs n'a lieu lors du vote de l'article 3 du projet de loi qui traite de la constatation du rendement des différents impôts en 2012. Les débats en commission des finances n'avaient pas été plus prolixes !

Cet inintérêt ne contrevient-il pas à l'idée de contrôler l'impôt induite par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ? Il semble ici que la Cour des comptes soit la principale actrice d'un vrai contrôle du rendement des impôts. On en voudra pour preuve le dernier rapport sur le budget de l'État 2013, déposé au Parlement en application du 4° de l'article 58 de la loi organique relative aux lois de finances, le 28 mai 2014. Si les recettes fiscales sont en hausse pour la quatrième année consécutive, leur augmentation de 15,6 milliards d'euros résulte pour l'essentiel de mesures nouvelles. Malgré cette augmentation, elles sont en retrait de 14,6 milliards d'euros par rapport à la prévision inscrite dans la loi de finances initiale pour 2013. La Cour des comptes avait rendu, le 25 février 2014, un référé de son premier président sur les prévisions de recettes fiscales de l'État. Elle y avait examiné les conditions d'élaboration des prévisions de recettes fiscales inscrites dans les projets de lois de finances. Cette importante enquête a permis de faire apparaître un grand nombre de dysfonctionnements dans les techniques de prévision de recettes et d'analyse des dépenses fiscales. Ces dernières restent difficiles à évaluer en volume. Si la Cour assiste le Parlement, il apparaît

que ce dernier reste souvent en deçà de son rôle de contrôle et surtout de proposition en la matière.

Du contrôle à l'information

Jusqu'à la loi de finances pour 2013, il existait un « rapport sur les prélèvements obligatoires et leur évolution » qui s'inscrivait dans le cadre de l'article 52 de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances. Cet article a été abrogé par la loi 2012-1403 du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques. On peut considérer qu'il a été intégré, en quelque sorte, dans le rapport économique, social et financier à compter du vote de la loi de finances pour 2014 rendant, selon nous, moins visible la politique en matière fiscale et plus largement de prélèvements obligatoires.

Le contrôle du Parlement se marque surtout, à l'Assemblée nationale, par des rapports sur l'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finances [5]. Y sont examinés les conditions, modalités et résultats concrets de l'application de certaines dispositions fiscales. C'est l'occasion pour les rapporteurs généraux de la commission des finances de faire le point sur des dispositifs fiscaux bien précis. Ces rapports sont pris en application de l'article 145 du règlement de l'Assemblée nationale. Ils entrent directement dans le rôle d'information du Parlement mais sont, cependant, souvent méconnus et, pour tout dire, peu lus, si ce n'est par les spécialistes fiscaux du Parlement lui-même.

Si le contrôle de la politique fiscale semble un peu en dessous de ce que l'on pourrait espérer, il est un domaine de la fiscalité où le Parlement joue pleinement son rôle de contrôle des politiques et de proposition, c'est celui de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Citons ainsi le récent rapport d'information sur la lutte contre les paradis fiscaux (si l'on passait des paroles aux actes !) présenté par Alain Bocquet et Nicolas Dupont-Aignan, qui a très largement inspiré les travaux préparatoires de la loi 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière. On peut mentionner aussi les rapports du sénateur Éric Bocquet au Sénat fait au nom de la commission d'enquête « sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales » en juillet 2012 [6] et le

5. Cf. par exemple Assemblée nationale, rapport n° 3631, 6 juillet 2011, présenté par Gilles Carrez, ou plus récemment les rapports n° 127, 25 juillet 2012, et n° 1328, 25 juillet 2013, tous deux présentés par Christian Eckert.

6. Sénat, rapport n° 673, 17 juillet 2012.

rapport intitulé « Invasion des capitaux et finance : mieux connaître pour mieux combattre » d'octobre 2013 [7]. En 2009, Didier Migaud avait déjà présenté un rapport d'information sur les « paradis fiscaux » [8]. D'autres rapports, avis et questions parlementaires concernent ce thème. On le voit, le Parlement a ici suivi l'actualité de la fraude et de l'évasion fiscale internationale très largement mise en avant depuis la grande crise économique et financière qui s'est déclenchée en 2008. Les parlementaires ont semblé faire preuve d'un activisme important. D'ailleurs, les discussions sur la loi du 6 octobre 2013 concernant la fraude fiscale et la grande délinquance économique attestent d'une vraie prise de conscience des parlementaires sur les problématiques de la fraude et de l'évasion fiscale. Le gouvernement a pu laisser aux parlementaires l'initiative en la matière sans finalement remettre en question sa politique fiscale.

Cependant, des contraintes externes pèsent sur le rôle du Parlement en matière d'impôt, qui ont un impact fondamental sur la conception même du consentement à l'impôt.

Le Parlement face aux contraintes externes de sa compétence fiscale

Il existe des contraintes conventionnelles issues du droit européen mais aussi international et des contraintes constitutionnelles de plus en plus mises en évidence par le Conseil constitutionnel.

Des contraintes conventionnelles

La question des sources externes du droit fiscal [9] et partant du rôle du Parlement dans la réception de ces normes extérieures est fondamentale dans la compréhension de la relation entre le Parlement et l'impôt. Le droit de l'Union européenne n'a pas touché tous les domaines du droit fiscal, tant s'en faut. Certes, la TVA, les droits d'apport et les droits d'accises ont fait l'objet de mesures d'harmonisation très poussées. D'ailleurs, il apparaît désormais que ces impôts échappent techniquement à la compétence des parlements, même si les directives doivent être juridiquement transposées par le Parlement. Ainsi en est-il de la TVA. Cet impôt est, on le sait, le premier impôt du système fiscal français,

7. Sénat, rapport n° 87, 17 octobre 2013.
8. Assemblée nationale, rapport n° 1902, 10 septembre 2009.
9. Sur cette question, cf. Jean Lamarque, Olivier Négrin et Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, 2e éd., Paris, LexisNexis, 2011, p. 171-334.

loin devant l'impôt sur le revenu, la contribution sociale généralisée, ou encore l'impôt sur les sociétés. Il s'avère que les différentes directives en la matière ont été transposées de manière quasi identique aux textes européens. Il apparaît que seule la question des taux reste une compétence fiscale nationale de nos parlementaires. On en prendra pour exemple l'adoption de l'article 102 de la loi de finances pour 2010 qui a transposé ce qui est communément appelé « paquet TVA en matière de prestation de services ». On s'aperçoit à la lecture des débats parlementaires du manque de marge de manœuvre des assemblées concernant la transposition. Est-ce à dire que les assemblées sont devenues des chambres d'enregistrement ? On pourrait le penser parfois, d'autant plus que la Cour de justice de l'Union pratique une lecture souvent intégriste des directives TVA et en particulier de la sixième directive de 1977 intégrée depuis dans la directive 112/CE du 26 novembre 2012.

En revanche, dans les autres domaines de la fiscalité, la plénitude de compétence du Parlement semble demeurer solide. Cependant, il apparaît que le Parlement fait l'objet de contournement en matière fiscale au nom du respect des grands principes du marché intérieur. L'exemple de la modification du régime d'intégration fiscale des groupes de société en 2009 illustrera notre propos. L'intégration fiscale, définie par l'article 223 A du code général des impôts, permet à une société appelée « tête de groupe » de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble du groupe qu'elle forme avec ses filiales. Le 27 novembre 2008, la Cour de justice des Communautés européennes a déclaré ce régime contraire à la liberté d'établissement [10]. Le gouvernement a, très vite, tenu compte de cet arrêt en modifiant, dans la troisième loi de finances rectificative pour 2009, ce régime d'intégration. Les parlementaires avaient-ils le choix ? Les condamnations en cascade de la part de la haute juridiction européenne auraient été probables. On voit ici que les contraintes sur le rôle du Parlement sont plus diffuses mais tout aussi certaines qu'en matière de TVA ou de droit d'accises. La Cour de Luxembourg dans son arrêt *Schumacker* du 14 février 1995 a rappelé finalement cette contrainte : « Si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire [11]. »

Il en va différemment en matière de protection des droits fondamentaux. Comme le souligne Martin Collet, « en matière fiscale, la portée du

10. CJCE, 27 novembre 2008, aff. 418/07, *Société Papillon*.
11. CJCE, 14 février 1995, C-279/93, *Schumacker*.

droit conventionnel est aujourd'hui relativement modeste [12] ». En effet, la Convention européenne des droits de l'homme concerne surtout les procédures fiscales en ses articles 6-1 (procédures contentieuses) et 1 de son premier protocole additionnel (procédures de recouvrement). En la matière, le Parlement semble conserver une grande marge de manœuvre en ce qui concerne les dispositions du droit fiscal formel. Ce constat permet donc bien d'assurer que les parlementaires gardent une latitude de construction et de discussion de ce droit fiscal formel, alors que son pouvoir sur le droit fiscal matériel reste finalement plus contraint.

Les conventions fiscales internationales sont des traités bilatéraux qui visent à éradiquer les phénomènes de double imposition induits par la mondialisation de l'économie. Elles ont également pour but d'instaurer une coopération fiscale plus ou moins étroite entre les pays liés. Il s'agit de lutter contre la fraude fiscale et les phénomènes de non-imposition utilisant cette mondialisation. Ces traités ont enfin pour intérêt de combattre les phénomènes de discrimination fiscale. La France a signé plus de cent vingt conventions fiscales internationales. S'il est un domaine où les parlementaires semblent finalement désarmés, c'est bien celui-ci. En application de l'article 53 de la Constitution, ces traités qui « engagent les finances de l'État » doivent faire l'objet d'une ratification législative. L'examen de plusieurs lois de ratification fait apparaître une très grande rapidité des débats. Le pouvoir de discussion de ce type de traité est d'autant moins important que la France applique le modèle de convention prescrit par l'Organisation de coopération et de développement économiques. Les conventions font donc l'objet d'une ratification qui s'apparente davantage à un enregistrement formel.

Des contraintes constitutionnelles

La relation privilégiée et contrainte entre le Parlement et le gouvernement en matière fiscale ne suffit plus à expliquer la façon dont fonctionne notre système politique de décision fiscale. En effet, une nouvelle contrainte est apparue dans le rôle sans cesse croissant du Conseil constitutionnel. Le principe de la légalité fiscale est un principe constitutionnel intangible, comme le rappelle Michel Bouvier [13]. Pour Loïc Philip, l'application de ce principe aurait même renforcé le pouvoir fiscal du Parlement sous la

12. Martin Collet, *Droit fiscal*, 4e éd., Paris, PUF, 2013, p. 65.
13. Michel Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 12e éd., Paris, LGDJ-Lextenso, 2014, p. 57.

Ve République en étendant son champ de compétence comme jamais [14]. En revanche, les juges de la rue de Montpensier ont refusé d'accueillir ce principe au rang de ceux pouvant servir à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité, sauf si un droit ou une liberté était violé [15].

Malgré tout, si l'on admet que le Parlement a une plénitude de compétence en matière fiscale, il n'exerce ce pouvoir que sous le contrôle de plus en plus affiné et pour tout dire raffiné du Conseil constitutionnel. D'ailleurs, ce dernier rappelle régulièrement qu'il revient au législateur de déterminer les facultés contributives des contribuables en basant son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il propose d'atteindre afin d'éviter « une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ». Martin Collet soutient pour sa part l'idée que le Conseil constitutionnel « vient astreindre le Parlement à une sorte d'obligation de sincérité [16] » dans les buts poursuivis par les dispositifs fiscaux proposés à la représentation nationale.

Toute la jurisprudence du Conseil constitutionnel impose donc un cadre de plus en plus strict à l'exercice du pouvoir fiscal par le Parlement. Ainsi en est-il du célèbre projet de taxe à 75 % sur les personnes touchant des salaires supérieurs à un million d'euros. Cette promesse électorale du candidat François Hollande fut inscrite dans le projet de loi de finances pour 2013 mais s'est heurtée au juge constitutionnel. D'un point de vue technique, il s'agissait d'une contribution exceptionnelle de solidarité de 18 % sur les revenus d'activité excédant un million d'euros. Le Conseil a considéré que des foyers fiscaux bénéficiant du même niveau de revenu issu de l'activité professionnelle pouvaient se voir assujettis à cette contribution ou au contraire en être exonérés selon la répartition des revenus entre les contribuables composant ce foyer. Il a donc considéré que le législateur avait ainsi méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives et par suite censuré l'article 12 pour méconnaissance de l'égalité devant les charges publiques ; il a ainsi fixé un cadre très contraint au pouvoir politique. Les promesses fiscales ne sont plus nécessairement susceptibles d'être mises en œuvre.

Par un simple exercice d'uchronie, la création de l'impôt sur les grandes fortunes en 1981, tel que contenu dans la loi 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982, serait-elle possible aujourd'hui au regard

14. Loïc Philip, « Le droit constitutionnel des finances publiques », *Revue française de finances publiques*, n° 7, 1984. Cf. également Michel Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 57.

15. Décision 2010-5 QPC, 18 juin 2010, SNC *Kimberly Clark*.

16. Martin Collet, *L'impôt confisqué*, *op. cit.*, p. 37.

de la fine jurisprudence des juges de la rue de Montpensier ? On peut en douter sûrement. Tout au moins serait-elle assortie de nombre de réserves d'interprétation, en particulier sur le caractère confiscatoire de l'impôt…

RÉSUMÉ

Peut-on, en 2014, parler de pouvoir fiscal du Parlement ? La question mérite bien d'être posée aujourd'hui. Le rôle du Parlement a très largement changé depuis 1958, que ce soit sous la pression économique et financière (la crise des déficits) ou par l'évolution du système juridique sous l'influence conventionnelle ou constitutionnelle. Il n'en reste pas moins que ce rôle ne sera finalement que ce que les parlementaires voudront bien en faire…