

Objectif d'intelligibilité de la loi et principe du consentement à l'impôt

Lire les commentaires de :

Christophe Testard

Les "droits et libertés que la Constitution garantit" : de l'usage d'une notion délicate

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 09LY02460 – 14 septembre 2010 – C [↗](#)

INDEX

Mots-clés

QPC, Droits et libertés, Objectif à valeur constitutionnelle, Intelligibilité et clarté de la loi, Sécurité juridique et confiance légitime, Consentement à l'impôt, Egalité, Doctrine fiscale

Rubriques

Question prioritaire de constitutionnalité, Fiscalité

TEXTES



Résumé [Note universitaire](#)

Résumé

¹ La Cour administrative d'appel de Lyon rejette les prétentions de M. et Mme A tendant à l'obtention d'un certain nombre de déductions fiscales, suite à des travaux effectués sur une abbaye. Evoquant notamment le bénéfice de la doctrine administrative, les requérants soulevaient dans le cadre d'une QPC une atteinte au principe du consentement à l'impôt et de la légalité fiscale, au principe de la clarté de la loi et aux principes de sécurité juridique et de confiance légitime. La Cour écarte ces fondements en considérant qu'ils ne peuvent être invoqués à l'appui d'une QPC, mais accepte d'examiner l'atteinte supposée au principe d'égalité. Elle considère toutefois que cette atteinte n'est pas constituée en l'espèce.

Note universitaire

Les "droits et libertés que la Constitution garantit" : de l'usage d'une notion délicate

Christophe Testard

Doctorant contractuel à l'Université Jean Moulin Lyon 3

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.5905](https://doi.org/10.35562/alyoda.5905)

¹ *La Cour administrative d'appel de Lyon rejette les prétentions de M. et Mme A tendant à l'obtention d'un certain nombre de déductions fiscales, suite à des travaux effectués sur une abbaye. Evoquant notamment le bénéfice de la doctrine administrative, les requérants soulevaient dans le cadre d'une QPC une atteinte au principe du consentement à l'impôt et de la légalité fiscale, au principe de la clarté de la loi et aux principes de sécurité juridique et de confiance légitime. La Cour écarte ces fondements en considérant qu'ils ne peuvent être invoqués à l'appui d'une QPC, mais accepte d'examiner l'atteinte supposée au principe d'égalité. Elle considère toutefois que cette atteinte n'est pas constituée en l'espèce.*

² La question prioritaire de constitutionnalité (ci-après QPC) introduite par la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 a sans doute renouvelé et renouvelle encore l'appréhension du texte constitutionnel français. Outil nouvellement renforcé au profit des justiciables, la Constitution ainsi que les droits et libertés qu'elle garantit font l'objet d'une attention particulière, non démentie par l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon ici commenté.

³ L'affaire concernait une presque banale histoire de travaux effectués sur une ancienne abbaye cistercienne (située à la Seauve-sur-Semène), et la question de leur déductibilité fiscale. En effet, l'abbaye avait été l'objet d'importants travaux, visant notamment à la transformer en plusieurs locaux d'habitation. En application de l'article 31 du Code général des impôts alors applicable, selon lequel : « I. Les charges de la propriété déductibles pour la détermination du revenu net comprennent : 1° Pour les propriétés urbaines : a) Les dépenses de réparation et d'entretien, [...] effectivement supportés par le propriétaire ;...b) les dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement », l'administration fiscale a refusé aux propriétaires de ces logements, dont M. et Mme A., le bénéfice d'un certain nombre de charges déductibles au titre de ces travaux. Certains dégrèvements partiels ont tout de même eu lieu comme l'administration s'y était engagée,

notamment par un courrier ministériel en date du 1^{er} septembre 2008. Les requérants contestent donc devant le juge administratif les cotisations supplémentaires auxquelles ils ont été assujettis pour les années 2000 et 2001.

⁴ Par un jugement rendu le 10 juillet 2009, le tribunal administratif de Clermont-Ferrand a rejeté la demande présentée par les requérants, du fait notamment de la réintégration partielle en cours d'instance des charges foncières relative à l'appartement dont ils sont propriétaires au sein de l'ancienne abbaye, et ce à hauteur des dépenses de travaux effectuées sur ladite abbaye. Par ailleurs, les juges ont estimé que les travaux n'entraient pas dans la catégorie de ceux pouvant donner lieu à des déductions supplémentaires. Les requérants interjettent appel de la décision, et décide de déposer devant la Cour une demande de QPC.

⁵ L'intérêt de l'affaire est donc relancé devant la Cour sur le plan constitutionnel, la position des juges de première instance paraissant difficilement attaquant sur le plan purement fiscal. Dans le cadre de leur QPC, les requérants soulèvent un certain nombre de questions que l'on peut regrouper en quatre griefs principaux. Ils évoquent tout d'abord le principe du consentement à l'impôt et de la légalité de l'impôt protégés par les articles 14 de la DDHC et 34 de la Constitution, au motif que les dispositions du CGI applicables ne détermineraient pas précisément l'assiette de l'impôt. Les requérants évoquent par ailleurs le principe de clarté de la loi au motif que ces mêmes dispositions du CGI manqueraient de précision. Le troisième grief est fondé sur les principes de sécurité et de confiance légitime, les requérants mettant en avant le manque de précision supposé des dispositions du CGI et d'une contradiction entre une réponse ministérielle et la doctrine administrative. Enfin, les requérants invoquent le principe d'égalité devant la loi, permettant à celle-ci de traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes, ce à quoi les requérants estiment avoir droit.

⁶ Après un échange de mémoires soutenu, la Cour de Lyon va en deux temps rejeter l'ensemble des prétentions des requérants. Il convient ici de relever que cette affaire a donné lieu à de multiples recours, par plusieurs des propriétaires concernés. La Cour a ainsi rendu pas moins de six décisions identiques à cet égard (à la décision commentée s'ajoute les décisions n° 09LY02465, 09LY02466, 09LY02467, 09LY02475, 09LY02476) . Sur le fond, les juges de Lyon ont en effet considéré, par une appréciation souveraine des faits, que les travaux effectivement réalisés n'entrent pas dans le champ des déductions prévues à l'article 31 du CGI. Sur l'application de la doctrine administrative, la Cour considère que l'administration a bien respecté ce à quoi elle s'était engagée en prononçant des dégrèvements partiels. Surtout, s'agissant de l'examen de la demande de renvoi d'une QPC, la Cour va s'attacher à définir le champ des

droits et libertés garantis par la Constitution, au regard des nombreux principes soulevés par les requérants. Ainsi en quoi cet arrêt est-il une nouvelle illustration du rôle central du juge dans la définition des droits et libertés garantis par la Constitution ? Car si la Cour administrative d'appel de Lyon procède à une réaffirmation du principe constitutionnel d'égalité (1), elle poursuit surtout le travail de définition du périmètre de la QPC, entamé depuis son entrée en vigueur (2).

1. – La réaffirmation du principe d'égalité

⁷ Le droit à l'égalité est sans doute un des droits fondateurs de notre société, et il a fait l'objet d'une attention toute particulière de la jurisprudence, tant administrative que constitutionnelle. Il est à ce titre frappant de voir la concorde qui règne entre les deux juges à propos de ce principe. Ainsi, la Cour administrative d'appel de Lyon a-t-elle été amenée à réaffirmer toute l'acuité du principe d'égalité au niveau constitutionnel (A), avant d'en préciser la vision relative développée par la jurisprudence (B).

A. – L'égalité : un droit classiquement garanti par la Constitution

⁸ Le principe d'égalité fait partie intégrante du bloc de constitutionnalité. Il apparaît ainsi notamment dans la DDHC, aux articles 1^{er}, 6 et 13, ainsi que dans l'article 1^{er} de la Constitution. Le Conseil constitutionnel a donc eu l'occasion à de nombreuses reprises de consacrer sa valeur constitutionnelle dans le cadre du contrôle *a priori* (voir par ex. : C.C., 23 juil. 1975, n° 75-56 DC ; 12 juil. 1979, n° 79-107 DC ; 20 janv. 2011, n° 2010-624 DC). Aussi, le Conseil d'Etat n'a-t-il pas hésité, suite à l'entrée en vigueur de la QPC, à considérer que ce principe devait s'entendre comme un droit garanti par la Constitution (voir par ex. : CE, 28 mai 2010, B. et O., Rec. p. 171 ; 4 avril 2011, n° 345661 ; 25 nov. 2011, n° 345602). Le Conseil constitutionnel devait également adopter, dès sa première décision QPC, une position similaire, à propos aussi bien de l'article 6 DDHC, qui pose le principe d'égalité devant la loi et ses corollaires (C.C., 28 mai 2010, n° 2010-1 QPC ; 28 janv. 2011, n° 2010-94 QPC, s'agissant de l'égal accès aux emplois publics), que de l'article 13 DDHC, s'agissant de l'égalité devant les charges publiques (C.C., 9 juil. 2010, n° 2010-11 QPC ; 23 juil. 2010, n° 2010-16 QPC).

⁹ Le juge constitutionnel condamne ainsi un certain nombre de discriminations, visant à distinguer des catégories d'électeurs ou d'éligibles (C.C., 18 nov. 1982, n° 82-146 DC), discriminations fondées sur le sexe (C.C., 14 janv. 1999, n° 98-407 DC ; 19 juin 2001, n° 2001-445 DC ; 14 août 2003, n° 2003-483 DC).

¹⁰ Le principe d'égalité a donné lieu à plusieurs décisions récentes du Conseil constitutionnel dans le domaine fiscal, aussi bien dans le cadre du contrôle *a priori* qu'*a posteriori*. On peut notamment citer la décision concernant le barème de la taxe sur les salaires (C.C., 17 sept. 2010, n° 2010-28 QPC), la décision concernant le prélèvement sur le potentiel financier des organismes d'habitations à loyer modéré (C.C., 28 déc. 2010, n° 2010-622 DC), ou encore la décision relative à l'article 168 du CGI (C.C., 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC) .

B. – Une vision relative de l'égalité confirmée

¹¹ Il est aujourd'hui classique de relever que l'égalité, telle qu'interprétée par la jurisprudence, est entendue de manière relative et non absolue. Ainsi, selon la formule traditionnelle, le principe d'égalité conduit à traiter de manière similaire les personnes se trouvant dans des situations similaires. Il faut ici noter la concordance de la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du juge administratif.

¹² Ainsi, le Conseil d'Etat affirmait cette interprétation du principe d'égalité dès son arrêt d'Assemblée du 13 juillet 1962, *Conseil national de l'ordre des médecins* (Rec. CE p. 479), ou encore dans l'arrêt du 10 mai 1974, *Denoyez et Chorques* (Rec. CE p. 274) . Cette différence de traitement doit toutefois être en rapport avec la différence de situation ou être en lien avec le but poursuivi par le service. De son côté, le Conseil constitutionnel affirmait clairement ce même raisonnement dans sa décision du 12 juillet 1979, n° 79-107 DC, ou plus récemment dans sa décision du 6 août 2009, n° 2009-588 DC. Le Conseil a appliqué cette jurisprudence développée dans le cadre du contrôle *a priori* à la procédure de QPC, et ce notamment dans une décision du 17 juin 2011, n° 2011-136 QPC. En l'espèce, était invoqué le fait que la législation sur les monuments historiques impose aux propriétaires des sujétions particulières, dont l'intérêt général est facilement décelable. Cela justifierait sans doute une différence de traitement. Ainsi, la Cour administrative d'appel de Lyon fait donc une juste application de cette interprétation en considérant que le principe d'égalité ne s'oppose pas « *à ce qu'un traitement fiscal différent et dérogatoire soit appliqué pour les propriétaires de ces biens compte tenu de leur différence de situation* ».

¹³ En revanche, et là encore la règle est classique, la jurisprudence considère que, si des différences de traitement sont possibles, elles ne sauraient constituer un droit pour les personnes estimant être dans une situation différente. Le traitement différent est donc laissé à la libre appréciation des pouvoirs publics. Le juge administratif a posé cette règle dans un arrêt d'Assemblée du Conseil d'Etat,

28 mars 1997, Société Baxter (Rec. CE p. 115) . Le Conseil constitutionnel a développé la même jurisprudence dans le cadre de son contrôle *a priori* notamment dans une décision du 29 décembre 2003, n° 2003-489 DC, mais également dans le cadre désormais du contrôle *a posteriori* tel que cela résulte de sa décision du 17 juin 2011, n° 02011-136 QPC précitée. La Cour de Lyon va donc très logiquement considérer que « *le principe d'égalité devant les charges publiques ne saurait faire obligation au législateur de mettre en œuvre une mesure fiscale plus favorable au bénéfice d'un contribuable sur lequel reposerait une sujétion particulière découlant d'une autre législation* ».

¹⁴ Ainsi la Cour administrative d'appel a-t-elle fait preuve d'un classicisme parfait s'agissant de l'application du principe d'égalité, sans que l'entrée en vigueur de la QPC ne présente de réelles difficultés. Tel n'était pas le cas des autres fondements invoqués par les requérants.

2. – Une définition peu satisfaisante du périmètre de la QPC

¹⁵ L'article 61-1 de la Constitution limite la possibilité d'une QPC aux cas d'atteinte « *aux droits et libertés que la Constitution garantit* ». Du fait même de ces dispositions, et des procédures de filtre, ce sont les juges qui définissent, au cas par cas, quelles sont les dispositions constitutionnelles qui sont susceptibles d'être le fondement d'une QPC. L'arrêt de la Cour permet ainsi de rappeler un certain nombre d'exclusions désormais classiques (A), mais présente néanmoins une certaine incohérence qu'il faut imputer aux dispositions mêmes de la QPC (B).

A. – Des exclusions désormais « classiques »

¹⁶ Depuis l'entrée en vigueur de la procédure de QPC, les juges, aussi bien ceux du fond que les cours suprêmes, mais également le Conseil constitutionnel ont défini le périmètre de la notion de droits et libertés que la Constitution garantit. Certains fondements ont ainsi été expressément exclus, et sont rappelés ici par la Cour. On peut relever deux sortes d'exclusions : des exclusions *ab initio* et des exclusions qui se sont imposées suite à une évolution.

¹⁷ S'agissant tout d'abord des exclusions *ab initio*, on peut en relever une seule ici, le principe dit de confiance légitime. Il paraissait difficile au regard de la position plutôt réservée du Conseil constitutionnel à l'égard de ce principe et de la sécurité juridique (voir par ex. LUCHAIRE (F.), « La sécurité juridique en droit constitutionnel français », *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 011, 2001, p. 67), que la confiance légitime soit

invocable à l'appui d'une QPC. Pour sa part, le juge administratif a consacré ce principe en considérant qu'il s'imposait à l'administration (voir par ex. C.A.A. Lyon, 14 déc. 2010, n° 10LY01651 ; C.A.A. Bordeaux, 8 sept. 2011, n° 08BX02332), mais qu'il n'était pas invocable en tant que principe général du droit de l'Union européenne dès lors que la situation en cause était purement de droit interne (voir par ex. C.A.A. Versailles, 11 oct. 2011, n° 10VE01494 ; CE, 28 juill. 2011, n° 326444). S'agissant de sa prise en compte dans le cadre d'une QPC, le Conseil d'Etat, prenant en considération la position du Conseil constitutionnel, a très tôt confirmé que ce principe n'était pas invocable à l'appui d'une QPC, notamment dans un arrêt du 25 juin 2010, M. (Rec. CE p. 217). L'arrêt de la Cour de Lyon applique donc très logiquement cette jurisprudence.

18

S'agissant des exclusions qui ont fait l'objet d'une évolution, il s'agit ici de constater que pour certains droits, la jurisprudence s'est montrée pour le moins hésitante, généralement jusqu'à ce que le Conseil constitutionnel tranche la question. Tel est le cas de l'objectif à valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi. Le Conseil d'Etat a très tôt considéré que ce principe s'imposait aux autorités administratives (voir par ex. CE, 25 juin 2010, préc. ; 25 juin 2010, n° 336708). En revanche, le juge administratif a toujours refusé de contrôler la constitutionnalité de la loi, et donc dénié toute valeur à ce principe dans ce cadre (voir par ex. CE, 9 nov. 2005, Tables Rec. CE, n° 271713). S'agissant de son invocabilité dans le cadre de la QPC, force est de constater l'hésitation du Conseil d'Etat. Les juges du Palais Royal ont tout d'abord accepté de contrôler le caractère sérieux du grief fondé sur l'intelligibilité et l'accessibilité de la loi, dans un arrêt du 9 juillet 2010 (n° 0340142). Ce faisant, les juges confirmaient implicitement qu'il s'agissait bien d'un droit ou d'une liberté garanti par la Constitution, même s'ils devaient lui dénier tout caractère sérieux. Notons toutefois que le même jour, le Conseil rendait un arrêt se contentant d'écarter l'invocabilité de cet objectif à valeur constitutionnelle. Dans une décision du 22 juillet 2010, n° 2010-4/17 QPC, le Conseil constitutionnel a affirmé que cet objectif ne figurait pas au nombre des droits et libertés que la Constitution garantit. Le Conseil d'Etat a ici fait preuve d'une discipline parfaite, se contentant désormais d'écarter purement et simplement les moyens fondés sur cet objectif (voir par ex. CE, 7 oct. 2010, n° 323882 ; ord. 21 oct. 2010, Conférence nationale des présidents des unions régionales des médecins libéraux, Rec. CE p. 392 ; 10 juin 2010, n° 335584). On peut constater la même évolution pour le principe de clarté de la loi. Le Conseil d'Etat avait accepté son invocabilité à l'égard du législateur, notamment dans un arrêt du 24 mars 2006, SA Martell & Co. (Rec. CE p. 163). Au niveau de la procédure de QPC, le juge administratif est passé par plusieurs étapes révélant son incertitude : il a d'abord accepté d'en examiner le caractère sérieux (voir par ex. CE, 9 juil. 2010, n° 0340142, préc.),

puis a esquivé la question en ne répondant pas au moyen soulevé (voir par ex. CE, 6 oct. 2010, n° 341584 ; 26 nov. 2010, Tables Rec., n° 342958) . Le Conseil d'Etat est allé jusqu'à examiner s'il y avait eu violation du principe, à l'encontre de l'article L 410-1 du Code de l'urbanisme, dans un arrêt du 7 octobre 2010 (Tables Rec. CE, n° 323882) . Mais le Conseil d'Etat a pourtant refusé l'invocabilité quelques jours plus tard, dans deux arrêts du 29 oct. 2010 (n° 339202 et 339200) . Lorsque la Cour s'est prononcée, elle n'avait qu'à sa disposition la décision de juillet 2010. On peut donc affirmer que les juges de Lyon ont précédé la jurisprudence du Conseil d'Etat.

¹⁹ On voit donc bien que le juge a pu parfois faire preuve d'une certaine hésitation, en tout cas d'un certain malaise au regard de l'orthodoxie des dispositions relatives à la QPC. Il semble que l'arrêt ici commenté soit pourtant encore l'objet d'une certaine incohérence à cet égard.

B. – Une incohérence intrinsèque aux dispositions relatives à la QPC

²⁰ S'agissant d'une procédure aux effets pour le moins radicaux, la QPC a fait l'objet d'un encadrement certain, par le constituant lui-même et le législateur organique. En effet, si la Constitution est venue définir un périmètre à la QPC - les droits et libertés que la Constitution garantit - la loi organique n° 2009-1523 du 10 décembre 2009 relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution a donné un rôle de filtre aux juges du fond et aux juridictions suprêmes. L'article 23-2 de l'ordonnance n° 058-1067 du 7 novembre 1958 *portant loi organique sur le Conseil constitutionnel*, tel que créé par ce texte, prévoit ainsi que les juges du fond transmettent la QPC, pour résumer, si la disposition en cause est « *applicable au litige [...]* », « *n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution* » par le Conseil constitutionnel, et enfin si la question posée présente un « *caractère sérieux* ». Devant les juridictions suprêmes (article 23-5 de l'ordonnance précitée), les deux premières conditions sont applicables, la troisième étant redéfinie de la manière suivante : « *la question est nouvelle ou présente un caractère sérieux* ».

²¹ Il apparaîtrait logique que dans leur contrôle, les juges de renvoi examinent d'abord si la disposition contestée porte bien atteinte à un droit ou une liberté garanti par la Constitution. En effet, avant d'examiner les conditions de filtre, qui imposent tout de même un certain degré de contrôle, il semble que le juge devrait s'intéresser d'abord aux dispositions qui pourraient fonder l'inconstitutionnalité. Car si ces fondements ne sont pas valables, le juge n'a pas à se poser la question du renvoi, et donc de l'examen des conditions. Ainsi, l'examen d'une des trois conditions induirait implicitement que le

juge a considéré qu'était bien en cause un droit ou une liberté garanti par la Constitution. Il semble pourtant que la Cour de Lyon n'ait pas adopté ce raisonnement.

22

En effet, les requérant invoquaient notamment une atteinte aux principes du consentement à l'impôt et de la compétence du législateur en la matière, sur le fondement des articles 14 DDHC et 34 de la Constitution. La Cour commence d'abord par rappeler la jurisprudence du Conseil constitutionnel selon laquelle « *la méconnaissance par le législateur de sa compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit* » (voir notamment C.C., 18 juin 2010, n° 2010-5 QPC) . Ainsi, l'article 34 ne se suffit pas à lui-même. Ici les requérants invoquaient donc à juste titre en complément l'article 14 de la DDHC. Mais là encore, la Cour va faire application de la jurisprudence du Conseil selon laquelle l'article 14 DDHC ne figure pas au nombre des droits et libertés que la Constitution garantit (voir notamment C.C., 30 juil. 2010, n° 2010-19/27 QPC) . La Cour aurait donc dû à ce stade écarter le moyen. Mais les juges ont cru bon de poursuivre en indiquant que ce moyen ne présentait pas un caractère sérieux. La référence ici à la troisième condition de renvoi est assez paradoxale et interroge. Pourquoi cette précision alors que la jurisprudence constitutionnelle était on ne peut plus claire ici ?

23

Il semble bien ici que les juges du fond aient fait une réelle confusion, mais qui tient sans doute à la notion de caractère « sérieux ». On pense bien entendu ici qu'elle recouvre les chances de succès du recours, à l'instar de ce qui peut exister en matière de référés administratifs. Or il est presque de bon sens de considérer que, sans fondement valable, la QPC n'a effectivement aucune chance de succès. Il reste que la procédure de QPC impose ici au juge non pas le simple bon sens, mais le bon sens juridique.