



Éric OLIVA
Professeur à l'Université d'Aix-Marseille

Soixante ans de Constitution financière et fiscale : réflexions sur les développements du constitutionnalisme financier en France

2^e partie : La construction d'un État de droit constitutionnel financier et fiscal¹

Mots-clés : finances publiques - Constitution - Conseil constitutionnel - principes à valeur constitutionnelle - loi organique - lois de finances

Le Conseil constitutionnel a étendu les normes applicables (lois organiques; principes, exigences et objectifs à valeur constitutionnelles; droits fondamentaux) et assuré le respect de cet État de droit constitutionnel avec réalisme.

L'élargissement progressif de la Constitution financière et fiscale aboutit inévitablement à enrichir le cadre normatif dans lequel s'exerce la compétence financière et fiscale et à renforcer le contrôle de cette compétence dans le cadre de l'État de droit constitutionnel. Cela est particulièrement vrai si l'on observe que les révisions constitutionnelles et la jurisprudence du Conseil constitutionnel, ont provoqué, en réalité, une extension de la compétence législative dans le domaine financier et fiscal. L'élargissement de la compétence législative comporte un revers lié à l'extension des normes s'imposant au législateur. Ainsi en étendant la compétence législative par une jurisprudence favorable aux compétences

du Parlement, le Conseil constitutionnel a également étendu sa compétence juridictionnelle laquelle varie en fonction de l'étendue de la norme contrôlée. En d'autres termes plus le champ de la loi est étendu, plus la compétence du Conseil constitutionnel est large. Sans aller jusqu'à accuser le juge constitutionnel « d'activisme » ou de « volontarisme », force est de constater que les soixante années de Constitution financière et fiscale ont permis d'échafauder un ordre constitutionnel financier et fiscal bien plus complexe qu'il n'était sans doute à l'origine (A) et de soumettre à cet ordre très sophistiqué les autorités financières et fiscales et en particulier le législateur (B).

¹ La première partie de cet article « L'extension de la compétence constitutionnelle dans le domaine financier et fiscal » a été publiée dans le n° 6-2018, novembre-décembre 2018.

1 La construction d'un ordre constitutionnel financier et fiscal riche et complexe

Par ordre constitutionnel financier et fiscal on entend les normes de valeur constitutionnelle régissant ce domaine de l'activité normative des pouvoirs publics ou (et) les normes sur lesquelles s'appuie le Conseil constitutionnel afin d'effectuer le contrôle de constitutionnalité des lois financières et fiscales. Ces normes dépassent le simple cadre de la Constitution écrite mais comprennent également des lois organiques et des principes, exigences ou objectifs à valeur constitutionnelle. Dans le domaine fiscal, elles comprennent en outre les droits fondamentaux qui viennent limiter l'exercice de la compétence fiscale.

1. L'inclusion des lois organique dans le champ des normes de constitutionnalité

L'ordre constitutionnel financier s'est construit tout d'abord autour de la « matrice » existant depuis 1958 (et même 1946) régissant les lois de finances, lesquelles sont adoptées, conformément à l'article 34 dans les « conditions et sous les réserves prévues par une loi organique ». Le renvoi à la loi organique est arrivé très tôt lors de la discussion du futur article 47 de la Constitution dont la rédaction serait issue des services de la Commission des finances de l'Assemblée nationale consultés par le Président Paul Reynaud². La rédaction proposée de l'article 42, à l'époque, était la suivante : « Le Parlement vote les projets de loi de finances dans les conditions prévues par une loi organique »³. Au soir du 13 août 1958, et semble-t-il toujours à l'initiative du Président Paul Reynaud, le futur article 34 (article 31 de l'avant-projet) prévoyait que « Dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique, la loi de finances détermine les ressources et les charges de l'État ainsi que les taxes parafiscales »⁴. L'article 31 ayant été réservé jusqu'à l'examen du Conseil d'État, la rédaction définitive toujours en vigueur figure dès l'avis du Conseil d'État du 28 août 1958⁵. Ainsi le système « matriciel » qui sera l'un des piliers de l'ordre financier constitutionnel a-t-il très tôt été retenu. Il repose sur l'habilitation faite au législateur organique par la Constitution à régler le régime des lois de finances. Le système n'est pas en soi nouveau car l'article 16 de la Constitution du 27 octobre 1946 prévoyait déjà qu'« une loi organique règlera le mode de présentation du budget », or c'est sur ce fondement que sera adopté le décret-loi du 19 juin 1956 déterminant le mode de présentation du budget de l'État dont la constitutionnalité était d'ailleurs plus que discutable⁶.

Le renvoi à la loi organique a été ensuite retenu pour le régime des lois de financement de la sécurité so-

ciale et des lois de programmation des finances publiques. S'agissant des lois de finances, l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959⁷ portant loi organique relative aux lois de finances a régi les finances de l'État jusqu'à son abrogation par la LOLF du 1^{er} août 2001 à compter du 1^{er} janvier 2005⁸. Or dès la première décision rendue sur une loi ordinaire, le Conseil constitutionnel a appliqué l'ordonnance du 2 janvier 1959 à une loi de finances⁹. Ainsi pratiquement dès l'origine, les lois de finances ont été soumises non seulement au respect de la Constitution mais aussi, par un phénomène de médiation constitutionnelle reposant sur le renvoi à la loi organique, à celui de la loi organique car toute violation de la loi organique entraîne, par voie de conséquence, une violation de la Constitution puisque la loi de finances ne respecte plus « les conditions et réserves prévues par une loi organique ».

Pour autant le Conseil n'a pas véritablement « constitutionnalisé » les lois organiques¹⁰. Il a simplement soumis les lois financières à un champ normatif plus étendu, car les normes de valeur constitutionnelle ne sont pas les seules normes de référence utilisées dans le cadre du contrôle de constitutionnalité. En d'autres termes les lois organiques financières ont une valeur « supra-légale »¹¹. Pourtant une ambiguïté est apparue lorsque le Conseil constitutionnel a censuré une disposition d'une loi organique pour violation de l'ordonnance du 2 janvier 1959¹². Cette application n'était en réalité justifiée que par le souci de protéger le domaine réservé à la loi de finances contre les immixtions du législateur tant ordinaire qu'organique¹³. Ainsi tout en n'ayant pas valeur constitutionnelle, les trois lois organiques financières¹⁴ font partie de l'ordre constitutionnel financier et fiscal dans la mesure où elles s'imposent aux lois et en particulier aux lois financières dont elles régissent le régime juridique. Il faudrait également inclure la loi organique du 24 juillet 2004¹⁵ relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales qui vient compléter l'article 72-2 al. 3 de la Constitution par des principes de fond relatifs aux ressources propres des collectivités.

2. Les principes, exigences et objectifs à valeur constitutionnelle

L'ordre constitutionnel financier et fiscal ne se limite pas aux seules dispositions écrites du bloc de constitutionnalité et aux lois organiques financières, mais comporte également des principes, exigences et objectifs de valeur constitutionnelle non écrits, déduits par le Conseil constitutionnel des textes constitutionnels. Auparavant le Conseil se contentait d'évoquer les principes ou règles fondamentaux du droit budgétaire qu'il liait à l'infor-

² Comité consultatif constitutionnel, séance du 13 août 1958 (soir), Documents pour servir à l'histoire de l'élaboration de la Constitution du 4 octobre 1958, Vol. II, op. cit., p. 488.

³ Ibid.

⁴ Comité consultatif constitutionnel, séance du 13 août 1958 (soir), Documents pour servir à l'histoire de l'élaboration de la Constitution du 4 octobre 1958, Vol. II, op. cit., p. 531.

⁵ Avis adopté le 28 août 1958 par le Conseil d'État sur le projet de Constitution, Documents pour servir à l'histoire de l'élaboration de la Constitution du 4 octobre 1958, Vol. III, op. cit., p. 475 (art. 33).

⁶ Voir Benoît J.-A., « Les normes constitutionnelles financières en droit français de 1789 à nos jours », op. cit., p. 170, n° 339 et s.

⁷ Dont la constitutionnalité comme celle du décret-loi du 19 juin 1956 était discutable.

⁸ LOLF, art. 67.

⁹ Cc, déc. n° 60-8 DC du 11 août 1960, cons. 1, « Les Grandes décisions du Conseil constitutionnel », op. cit., GDn° 21, p. 316.

¹⁰ Oliva E., « Normes constitutionnelles ou normes de constitutionnalité : l'ambiguïté des lois organiques financières », in Mélanges en l'honneur du Doyen Louis Favoreu, Dalloz, Paris, 2007, pp. 1349-1371.

¹¹ Voir Car J.-Ch., « Les lois organiques de l'article 46 de la Constitution du 4 octobre 1958 », Economica-PUAM, 1999, p. 505 et s.

¹² Cc, déc. n° 94-355 DC du 19 janvier 1995, cons. 32.

¹³ Oliva E., « Normes constitutionnelles ou normes de constitutionnalité : l'ambiguïté des lois organiques financières », op. cit., p. 1365-1366.

¹⁴ Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 Relative aux lois de finances ; Loi organique n° 2005-581 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale (art. LO 111-1 à LO 111-10 Code de la sécurité sociale) et Loi organique n° 2012-1403 du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques.

¹⁵ Loi organique n° 2004-758 du 29 juillet 2004 prise en application de l'article 72-2 de la Constitution relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales (art. LO 1114-1 à 1114-4 CGCT).

mation du Parlement et à la clarté des comptes de l'État. Depuis peu le Conseil déduit directement les principes budgétaires du bloc de constitutionnalité. Tel est le cas du principe de sincérité budgétaire posé par l'article 32 de la LOLF mais également déduit des articles 14 et 15 de la Déclaration de 1789¹⁶. Tel est également le cas du principe d'annualité budgétaire qui repose à la fois sur les articles 34 et 47 de la Constitution¹⁷. Le Conseil constitutionnel a ainsi enrichi le droit constitutionnel financier en élevant certains principes au rang constitutionnel alors que ceux-ci étaient expressément énoncés par la loi organique¹⁸ et en déduisant ceux-ci directement de la Constitution. Le droit constitutionnel financier présente dès lors une nature très complexe et révèle toutes les subtilités de l'ordre juridique constitutionnel. En effet, les dispositions constitutionnelles écrites servent de fondement à des exigences constitutionnelles¹⁹ qui imposent un certain nombre de principes²⁰ ou d'objectifs à valeur constitutionnelle²¹.

3. L'imruption des droits fondamentaux dans le droit financier et fiscal

L'ordre constitutionnel financier et fiscal comporte en outre l'ensemble des droits fondamentaux reconnus par la Constitution. La crise financière de 2008/2009 a montré dans presque tous les États que l'austérité budgétaire pouvait très rapidement mettre en péril les droits fondamentaux garantis par la Constitution. En France l'étude des dix années de saisine parlementaire du Conseil constitutionnel en matière financière, a révélé que les moyens les plus souvent invoqués étaient de

loin la violation de la Déclaration de 1789, alors que l'on aurait pu penser que les requérants se seraient plutôt fondés sur la méconnaissance de la LOLF²². Loïc Philip observait déjà en 1984 qu'« *il y a ainsi dans le contrôle de constitutionnalité des lois de finances, une jurisprudence très importante, qui concerne le respect des libertés et droits fondamentaux* »²³. Le phénomène est encore plus accentué dans le domaine fiscal depuis l'introduction de la question prioritaire de constitutionnalité. Le contentieux fiscal des droits fondamentaux est devenu avec le droit pénal l'un des domaines les plus importants de la question prioritaire de constitutionnalité. Le principe d'égalité devant les charges publiques est en général au centre des questions prioritaires, mais le juge constitutionnel a eu par exemple à examiner le respect de la vie privée, la liberté d'entreprendre, le principe de non-rétroactivité. À l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité le Conseil a abrogé le 1^{er} alinéa du paragraphe 1^{er} de l'article 235 ter ZCA du Code général des impôts qui instituait une discrimination à rebours²⁴. Le coût de cette abrogation a été estimé à 10 milliards d'euros et cette décision a imposé le dépôt d'une loi de finances rectificative particulière²⁵.

L'ordre constitutionnel financier et fiscal est à la fois plus dense et plus complexe. Les rédacteurs de la Constitution de 1958 étaient sans doute loin de penser que, près de soixante années plus tard, le droit financier et fiscal serait aussi fortement constitutionnalisé. Dès lors la formule du Président Latournerie suivant laquelle « *avec les droits budgétaires le Parlement est maître du tout* »²⁶ n'est plus tout à fait exacte.

2 Le respect de l'État de droit financier et fiscal

Le développement de l'ordre constitutionnel financier et fiscal contribue à contraindre sans doute plus fortement que jamais les autorités financières et fiscales et en particulier le législateur au respect de l'État de droit constitutionnel (A). Pour autant cette soumission au principe de l'État de droit cède parfois le pas au réalisme de la gestion financière et à une autolimitation du juge constitutionnel (2).

1. La soumission des décisions financières et fiscales au respect de l'État de droit

Il s'agit sans doute de la plus importante évolution qu'ait connue le droit financier et fiscal car désormais le Gouvernement et le Parlement sont tenus de respecter un certain nombre de droits constitutionnels de procédure ou de fond. Or, avant la V^e République, dans l'État de droit légal,

le droit budgétaire et le droit fiscal ne faisait l'objet pratiquement d'aucun contrôle car il s'exprimait essentiellement par la bouche de la loi qui, sacralisée, était juridiquement incontestable. Depuis l'introduction du contrôle de constitutionnalité, presque toutes les lois de finances initiales ont été soumises à l'examen du Conseil constitutionnel. Toutes les lois de financement de la sécurité sociale, hormis la loi de financement rectificative pour 2011, ont également été déférées au Conseil. Récemment le Conseil a été pour la première fois saisi d'une loi de programmation des finances publiques qui porterait atteinte à l'autonomie financière des collectivités territoriales²⁷. La saisine parlementaire est devenue dans le domaine financier quasi systématique et le Gouvernement ainsi que le Parlement sont tenus de respecter l'État de droit constitutionnel.

¹⁶ Cc, déc. n° 2006-538 DC du 13 juillet 2006, cons. 2; Cc, déc. n° 2012-658 DC du 13 décembre 2012, Cons. 19.

¹⁷ Cc, déc. n° 2012-653 DC, du 9 août 2012, cons. 21.

¹⁸ Sur cette question voir E. Oliva « Les principes budgétaires et comptables à valeur constitutionnelle – Considérations autour de la « vraie » Constitution financière de la France », in Long Cours, Mélanges P. Bon, Paris, Dalloz, 2014, p. 453.

¹⁹ La continuité de la vie nationale, la clarté des comptes de l'État, l'efficacité du contrôle parlementaire et le bon usage des deniers publics.

²⁰ La définition de l'équilibre budgétaire, l'unité, l'universalité, l'annualité et la sincérité budgétaires ainsi que la sincérité comptable.

²¹ L'équilibre de la sécurité sociale et l'équilibre des comptes des administrations publiques.

²² Oliva E., « Les interactions entre saisine parlementaire et contrôle des finances publiques, Une saisine parlementaire indispensable malgré des effets relatifs, Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, n° 49, 2015, p. 93 et s. Portant sur la décennie 2004/2014, l'étude systématique de 54 saisines parlementaires en matière de lois financières a en effet pu montrer que la Déclaration de 1789 et surtout le principe d'égalité (invoqué à 100 reprises) était le texte le plus souvent invoqué.

²³ L. Philip, « Le droit budgétaire, Dix ans de saisine parlementaire, L'apport de la jurisprudence intervenue sur saisine parlementaire », AJC, 1985, p. 166.

²⁴ Cc, déc. n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, Soparfi. Obs. Oliva E., RFDC, n° 114, 2018, p. 466.

²⁵ Loi n° 2017-1640 du 1^{er} décembre 2017 de finances rectificative pour 2017. Le communiqué de presse du Conseil des ministres du 2 novembre 2017 expose très clairement la situation : « Le ministre de l'action et des comptes publics et le ministre de l'économie et des finances ont présenté un projet de loi de finances rectificative pour l'année 2017. Par une décision du 17 mai 2017, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé la contribution de 3% sur les revenus distribués incompatible avec le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales. Par une décision du 6 octobre 2017, le Conseil constitutionnel a jugé cette même contribution inconstitutionnelle. L'État est en conséquence tenu de rembourser les sommes perçues. Ce sont désormais près de 10 milliards d'euros que l'État doit rembourser au titre de ce contentieux ».

²⁶ Précitée.

²⁷ Cc, déc. n° 2017-760 DC du 18 janvier 2018, Loi de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022. Obs. Oliva E., RFDC, n° 114, 2018, p. 462.

Dans la décision du 25 juillet 2001 relative à la LOLF²⁸ le Conseil avait précisé que « l'examen des lois de finances constitue un cadre privilégié » pour la mise en œuvre du principe de libre consentement à l'impôt exprimé par l'article 14 de la Déclaration de 1789. La saisine parlementaire est peut-être une forme moderne d'expression du libre consentement à l'impôt car l'impôt ne peut être consenti que dans le respect de la Constitution et notamment des droits fondamentaux. Le libre consentement à l'impôt n'est autre qu'une modalité d'expression de la volonté générale et c'est d'ailleurs la raison pour laquelle l'impôt doit être établi par la loi. Or, depuis l'établissement du contrôle de constitutionnalité des lois, « la loi n'exprime la volonté générale que dans le respect de la Constitution »²⁹. Aucun motif ne permet d'exclure les lois financières et fiscales du respect du principe de constitutionnalité car, comme le soulignait le Doyen Louis Favoreu, le principe formulé par le Conseil constitutionnel dans la décision « évolution de la Nouvelle-Calédonie », signifie que « la majorité quelle qu'elle soit, n'exprime la volonté générale que si elle respecte la Constitution »³⁰. Or, si le libre consentement à l'impôt constitue une forme privilégiée d'expression de la volonté générale, il doit s'exprimer dans le respect de la Constitution. Autrement dit, l'impôt n'est véritablement consenti et juridiquement parfait que et seulement s'il respecte la Constitution car s'il en était autrement, l'impôt ne constituerait que l'expression de la majorité politique et la démocratie ne serait autre que la confusion des pouvoirs au profit de la majorité. Dans ces conditions, la saisine parlementaire participe à la manifestation du consentement à l'impôt car les représentants du contribuable ont le droit de contester une mesure fiscale qui ne respecterait pas la Constitution. Le Conseil constitutionnel est devenu, grâce à la saisine de la minorité depuis 1974, mais aussi à l'introduction de la question prioritaire de constitutionnalité en 2009, un rempart des contribuables. Cela est d'autant plus vrai qu'il s'autorise à sanctionner des impôts excessifs ou confiscatoires. Il a ainsi considéré, en 2012, que la hausse du taux marginal de l'impôt sur le revenu présentait dans certains cas un caractère excessif au regard de l'ensemble des impositions pesant sur un même contribuable³¹. Il n'a pas pour autant censuré la disposition rehaussant le taux marginal de l'impôt sur le revenu³². La jurisprudence constitutionnelle est ainsi très subtile et laisse place, sans doute plus que dans d'autres domaines, à une autolimitation renforcée du juge constitutionnel.

2. L'autolimitation du juge constitutionnel en matière financière et fiscale

Certains pourraient agiter le spectre du gouvernement des juges et considérer que les pouvoirs

budgétaires et fiscaux du Parlement sont confisqués par le juge constitutionnel³³. La situation est un peu plus subtile car l'étude de la jurisprudence constitutionnelle en la matière révèle une jurisprudence modulée faisant appel à la proportionnalité et empreinte d'un certain réalisme sans doute propre à la matière.

Dans le domaine budgétaire et financier, le Conseil a par exemple refusé d'être saisi en premier lieu du respect de l'article 40 de la Constitution. Il a exigé, pour être valablement saisi de ce moyen, d'une part que l'irrecevabilité ait été invoquée devant les chambres et, d'autre part, qu'elle ait été contestée dans son contenu³⁴. Le Conseil a ainsi laissé aux autorités parlementaires une latitude leur confiant assez largement la responsabilité de l'irrecevabilité financière. Dans un autre registre le Conseil a admis certaines entorses au principe d'universalité budgétaire en retenant une conception assez large et contestée³⁵ des opérations de trésorerie ne devant pas figurer dans la loi de finances. De même lorsque le projet de loi de finances comporte des omissions ou des erreurs, le Conseil considère que, compte tenu de la faiblesse de leur montant, celles-ci ne remettent pas en cause les conditions générales de l'équilibre budgétaire. Le Conseil a du reste retenu une conception subjective du principe de sincérité budgétaire en y ajoutant un caractère intentionnel car le principe de sincérité consiste dans l'intention de ne pas fausser les grandes lignes de l'équilibre budgétaire et financier³⁶ et de fait aucun budget n'a pour l'instant été jugé insincère. De manière plus critiquable le Conseil a progressivement vidé l'autonomie financière des collectivités territoriales de son contenu en jugeant qu'elle ne comprenait pas l'autonomie fiscale³⁷ et plus récemment en validant un mécanisme de plafonnement des dépenses de fonctionnement des collectivités territoriales par voie contractuelle³⁸.

Dans le domaine fiscal, le Conseil préserve également une liberté importante en considérant assez régulièrement qu'il ne dispose pas d'un pouvoir d'appréciation identique à celui du législateur ou en estimant qu'il « ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé »³⁹. S'agissant de la CSG, le Conseil a en outre « couvert » une discrimination à rebours résultant de la jurisprudence De Ruyter⁴⁰ en considérant que la différence de situation était en l'espèce destinée à assurer le financement de la protection sociale⁴¹. Plus généralement il a très tôt strictement encadré le principe d'égalité devant les charges publiques en ne sanctionnant que la rupture « carac-

²⁸ Cc., déc. n° 2001-448 DC, 25 juillet 2001, LOLF, consid. 3; Favoreu L.; Philip L. et alii, « Les grandes décisions du Conseil constitutionnel », op. cit., p. 364, GD, n° 25.

²⁹ Cons. const., déc. n° 85-197 DC, du 23 août 1985, Evolution de la Nouvelle-Calédonie, consid. 27.

³⁰ Favoreu L.; Philip L. « Les grandes décisions du Conseil constitutionnel », GD 36, 14^e édition, 2007, p. 578, §13.

³¹ Cc, déc. n° 2012-662 DC, du 29 décembre 2012, cons. 19, Favoreu L.; Philip L.; et alii, « Les grandes décisions du Conseil constitutionnel », op. cit., GD, n° 47, p. 730.

³² Il a invalidé l'article L 137-11-1 du Code de la sécurité sociale qui avait été déjà promulgué en préservant ainsi la hausse du taux marginal de l'impôt sur le revenu qui était une mesure fiscale importante dans le projet de la nouvelle majorité.

³³ Voir Collet M. « L'impôt confisqué », Ed. Odile Jacob, Paris, 2014.

³⁴ Cc, déc., n° 93-329 DC du 13 janvier 1994, cons. 19.

³⁵ Amselek P., « Opérations budgétaires et opérations de trésorerie », in Philip L. (sous la dir.), L'exercice du pouvoir financier du Parlement, Economica-PUAM, 1995, p. 21.

³⁶ Cc, déc., n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001, cons. 60.

³⁷ Cc, déc. n° 2009-599 DC, du 29 décembre 2009, cons. 64.

³⁸ Cc, déc. n° 2017-760 DC du 18 janvier 2018, précit.

³⁹ Cc, déc. n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, cons. 11; obs. Oliva E, RFDC, n° 114, 2018, p. 452.

⁴⁰ CJUE, 26 février 2015, De Ruyter, Aff. C-623-13.

⁴¹ Cc, déc. n° 2016-615 QPC, du 9 mars 2017, Epoux V., cons. 13.

térisée » de l'égalité devant les charges publiques en laissant une marge d'appréciation non négligeable aux autorités fiscales. Plus récemment, il a limité le contrôle de l'adéquation de la mesure aux objectifs poursuivis par la loi à la seule fiscalité comportementale⁴². Dans le domaine des procédures ou des sanctions fiscales, le Conseil considère que certaines atteintes aux droits fondamentaux sont justifiées par l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale et douanière qui trouve son fondement dans le principe de nécessité de l'impôt affirmé par l'article 13 de la Déclaration de 1789 et a été utilisé une quarantaine de fois depuis sa reconnaissance en 1999⁴³.

Si les autorités financières et fiscales sont amenées à prendre leurs décisions dans le respect de l'État de droit constitutionnel, force est de constater que le juge constitutionnel a considérablement modulé son contrôle en ménageant une certaine liberté. Cette jurisprudence s'explique sans doute par le lien très fort qui unit le droit financier et fiscal aux prérogatives de puissance publique et aux conditions d'exercice de la souveraineté nationale. Le juge constitutionnel, à la différence des juges européens, est le juge de la souveraineté en ce sens qu'il statue sur les dispositions constitutionnelles qui juridiquement sont constitutives de l'État. Par conséquent la jurisprudence constitutionnelle financière et fiscale est sans doute plus mesurée car elle ne doit pas conduire à la désagrégation d'un État privé de toute liberté dans ce domaine.

Conclusion

Célébrer l'anniversaire des soixante années de Constitution financière amène à s'interroger sur la concurrence avec les normes financières européennes. Il y aurait là matière à de nombreux développements⁴⁴ et ne sera retenue que l'affaire de la règle d'or. Alors qu'une importante révision de la Constitution de 1958 concernant l'équilibre des finances publiques avait été rejetée en troisième lecture par le Sénat⁴⁵, le Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union européenne (TSCG), signé à Bruxelles en mars 2012, limite le déficit public structurel à 0,5% du PIB pour les pays dont la dette publique excède 60% du PIB. Le traité indique aux États signataires les modalités normatives d'inclusion de la règle dans leur ordre juridique interne. Il stipule, à cet effet, que la règle d'or doit être introduite dans l'ordre juridique des États « *au moyen de dispositions contraignantes et permanentes, de préférence constitutionnelles, ou dont le plein respect et la stricte observance tout au long des processus budgétaires nationaux sont garantis de quelque autre façon* »⁴⁶. Le TSCG impose ainsi aux États si-

gnataires la forme de transposition dans l'ordre juridique interne de la règle d'or. Il indique même une préférence constitutionnelle et formule ainsi une quasi-injonction aux pouvoirs constituants nationaux qui devront intégrer la règle d'or de préférence dans leurs constitutions. Le traité ne va pas jusqu'à poser une injonction à l'égard du pouvoir constituant car il tempère l'obligation par l'expression « *de préférence* » et par l'institution d'une alternative non constitutionnelle. Il impose aux États signataires d'inscrire en réalité la règle d'or dans une norme efficace. Cela signifie que, pour être validement incorporée dans l'ordre juridique interne, la règle d'or doit être supportée par une disposition répondant aux trois caractéristiques imposées : contrainte, permanence et applicabilité tout au long des processus budgétaires. Ce sont pourtant des éléments qui relèvent plutôt de la compétence constitutionnelle des États et le TSCG pourrait être considéré, nonobstant la décision du Conseil constitutionnel du 9 août 2012, comme une violation de la compétence constitutionnelle. En premier lieu, en France, le Sénat, en rejetant la révision constitutionnelle de 2011, avait signifié son refus de voir la règle d'or intégrée dans l'ordre juridique interne, or, le TSCG a permis de contourner le véto du Sénat, comme jadis le recours au referendum de l'article 11. En second lieu sur les 25 États signataires du TSCG seuls quatre⁴⁷ ont décidé d'inclure la règle d'or dans leurs constitutions, trois, si on excepte l'Allemagne qui a depuis longtemps retenu un tel mécanisme dans son ordre constitutionnel. Enfin, aux États-Unis, qui connaissent la plus ancienne monnaie unique, les règles d'or sont posées par les États fédérés eux-mêmes et elles diffèrent assez sensiblement. La plupart des États (46⁴⁸) ont adopté une règle d'équilibre budgétaire soit dans leurs Constitutions soit dans la loi. Les États expriment en outre une limitation de la dette soit en montant, soit en pourcentage du PIB ou le plus souvent en pourcentage des revenus courants de l'État⁴⁹. Il en résulte une extrême diversité des cas et l'exemple des États-Unis montre que, même dans un État fédéral, ces questions sont laissées à l'appréciation souveraine⁵⁰ des États fédérés ce qui n'est pas le cas dans l'Union européenne.

Le droit constitutionnel financier et fiscal n'est pas seulement affecté par le droit européen, il est également confronté aux exigences internationales, comme par exemple les règles de transparence préconisées par le Fonds monétaire international auxquelles les États peuvent adhérer, ce qui est le cas de la France. Dans ces conditions la Constitution financière et fiscale aura sans doute un nouveau défi à relever : celui du droit global financier et fiscal. ■

⁴² En distinguant la fiscalité de rendement de la fiscalité de comportement, Cc, déc.n° 2014-708 DC, 29 décembre 2014, cons., 23; Favoreu L.; Philip L. et alii, « Les grandes décisions du Conseil constitutionnel », op. cit., GD n° 47, n° 23, p. 762.

⁴³ Voir Oliva E., « La lutte contre la fraude fiscale : un principe à valeur constitutionnelle ? », in Lambert Th. Sous la dir.), Le contentieux fiscal en débats, LGDJ, Paris, 2014, pp. 5 à 28.

⁴⁴ Voir Beauvironnet E., L'encadrement des finances publiques des États membres par le droit européen, Thèse, Université Paris Descartes, Paris, 2018.

⁴⁵ Projet de loi constitutionnel n° 3253 relatif à l'équilibre des finances publiques, Ass. nat., XIII^e législature.

⁴⁶ Art. 3 § 2 TSCG.

⁴⁷ L'Espagne, l'Italie et la Slovaquie.

⁴⁸ Seuls l'Arizona, l'Indiana et le Vermont n'ont pas de règle d'équilibre, mais en Arizona, l'emprunt est strictement encadré, comme en Indiana. L'État du Vermont n'a vraisemblablement jamais reporté un déficit. L'État de Virginie impose un équilibre d'exécution du budget. Voir National association of state budget officers (NASBO), « Budget processes in the states », Washington, spring 2015, p. 39 et s.

⁴⁹ Ibid., table n° 10, p. 55.

⁵⁰ Comme me l'ont aimablement confié il y a deux ans John T. Hicks et Brian Sigriz tous deux directeurs de la NASBO.