

Droit constitutionnel FINANCIER ET FISCAL

Étude de droit comparé

Hassane EL ARAFI

*Professeur de l'enseignement supérieur
à l'Université Mohammed V de Rabat*

Préface :

Mohammed Amine BENABDALLAH

*Professeur de droit public
Membre de l'Académie du Royaume du Maroc*

Table des matières

Préface	7
□ Introduction générale	15
□ Livre 1 : L'ancrage constitutionnel des finances publiques	27
Section 1: La centralité des finances publiques dans l'ordre constitutionnel ..	31
<i>§1. Les réponses constitutionnelles face aux défis complexes des finances publiques</i>	31
A. L'élargissement du bloc de constitutionnalité applicable aux finances publiques	32
a) Les dispositions constitutionnelles à portée financière et fiscale	32
b) Les objectifs constitutionnels à portée financière et fiscale	34
c) Les principes financiers et fiscaux à valeur constitutionnelle	35
d) Les normes non intégrées au bloc de constitutionnalité	36
B. Le renforcement progressif de la constitutionnalisation des finances publiques	37
a) La reconnaissance constitutionnelle des principes budgétaires	37
b) La reconnaissance constitutionnelle des principes fiscaux	38
c) La reconnaissance constitutionnelle des principes d'équilibre financier et économique	40
d) La reconnaissance constitutionnelle des normes de dette publique et de stabilité budgétaire	41
e) La reconnaissance constitutionnelle du partage des compétences budgétaires	43
f) La reconnaissance constitutionnelle des processus de budgétisation	45
g) La reconnaissance constitutionnelle des exigences de redevabilité financière	47
<i>§2. L'impact des réformes constitutionnelles sur les réformes budgétaires et fiscales</i>	50
A. L'effet impulsif des réformes constitutionnelles sur les réformes budgétaires	50
B. L'alignement du système fiscal sur les principes constitutionnels fondamentaux	59

C. La consécration constitutionnelle de nouveaux principes des finances territoriales	62
§3. L'adoption de nouveaux paradigmes des finances publiques par les régimes constitutionnels comparés	63
A. Au niveau des régimes constitutionnels parlementaires	64
a) Le Royaume-Uni	64
b) La Nouvelle-Zélande	65
c) Le Canada	66
d) La Suède	68
B. Au niveau des régimes constitutionnels présidentiels	70
a) Les États-Unis d'Amérique	70
b) Le Mexique	72
c) Le Rwanda	74
C. Au niveau des régimes semi-présidentiels	76
a) La France	76
b) L'Irlande	80
c) Le Portugal	82
Section II: La contribution du juge constitutionnel à l'évolution et à la sécurisation de la législation financière	85
§1. La vocation du « jurislateur » financier et fiscal	85
A. Le conservatisme du juge constitutionnel	86
B. Le pragmatisme du juge constitutionnel	88
C. La retenue du juge constitutionnel	88
§2. La mission de « protecteur » de l'ordre constitutionnel financier et fiscal	89
A. Le contrôle de constitutionnalité des LFs	89
a) Le contrôle de constitutionnalité applicable aux LFA	90
b) Le contrôle de constitutionnalité applicables aux LFRs	91
c) Le contrôle de constitutionnalité applicable aux LRLF	93
B. Le contrôle de constitutionnalité de la législation financière	95
a) Le contrôle préalable et systématique de la LOLF	95
b) Le contrôle de constitutionnalité systématique des autres lois organiques comportant des dispositions à caractère financier et/ou fiscal	96
c) Le contrôle facultatif de constitutionnalité des lois ordinaires comportant des dispositions à caractère financier et/ou fiscal	97
d) Le contrôle facultatif de la constitutionnalité des Conventions internationales ayant un impact financier et/ou fiscal	98

C. La connaissance d'une exception d'inconstitutionnalité ou d'une QPC à caractère financier et/ou fiscal	100
a) Les hypothèses de QPC en matière fiscale	102
b) Les hypothèses de QPC en matière budgétaire et financière	104
§3. Les méthodes de travail du juge constitutionnel	105
A. Les démarches herméneutiques et les techniques d'interprétation du juge constitutionnel	106
a) L'interprétation dynamique (ou contextuelle)	107
b) L'interprétation téléologique	108
c) L'interprétation proportionnelle	109
d) L'intégration de nouvelles sources comparatives	110
e) Le dialogue institutionnel des juges constitutionnels	110
f) Le raisonnement prétorien du juge constitutionnel	111
g) La préservation de la stabilité jurisprudentielle	112
B. Les restrictions structurelles du rôle du juge constitutionnel	113
a) L'obligation d'appréhender la formulation très générale des principes constitutionnels	113
b) Les difficultés liées à l'exercice du contrôle de constitutionnalité <i>in abstracto</i>	114
c) Les obstacles d'exercer un contrôle de constitutionnalité <i>in concreto</i>	114
d) La contrainte des délais impartis	115
e) Les interférences de nature politique	116
C. Les hypothèses d'une incompétence négative du juge constitutionnel	117
a) L'INJC dans l'hypothèse où aucun litige constitutionnel n'est soulevé	117
b) L'INJC devant une question relevant du domaine politique	117
c) L'INJC au nom du principe de subsidiarité	118
d) L'INJC pour irrecevabilité de la requête	118
□ Livre 2: La consécration constitutionnelle des principes des finances de l'État	119
Section I: L'interprétation constitutionnelle des principes de discipline budgétaire et financière	125
§1. La portée constitutionnelle du principe d'antériorité	125
A. Les traits distinctifs de la procédure législative budgétaire des LFs	126
a) Les caractéristiques propres à la procédure législative de la LFA	126
b) La procédure d'adoption des LFRs	128

B. Les intrusions du pouvoir réglementaire dans la LFA	130
a) Les décrets pris sur le fondement d'une loi d'habilitation	131
b) Les décrets-lois à portée financière et fiscale	133
c) Les décrets d'avance préalables à la loi de finances annuelle et la notion de « crédits nécessaires »	134
d) Les décrets ouvrant des crédits supplémentaires	136
e) Les décrets relatifs à la création des CSTs en cours d'année budgétaire . .	137
f) Les décrets relatifs au gel ou à la suspension des crédits d'investissement en cours d'exécution de la LFA	138
C. Les restrictions constitutionnelles relatives aux insertions législatives dans la LFA	140
a) L'encadrement du périmètre de la LFA	140
b) L'insertion d'un article supplémentaire proposé par le gouvernement devant la seconde Chambre	142
D. L'irrecevabilité opposable aux initiatives parlementaires	143
a) Les initiatives parlementaires susceptibles de créer ou d'aggraver des charges publiques	144
b) Les initiatives parlementaires non frappées par l'irrecevabilité budgétaire .	148
c) La recevabilité des amendements et son incidence sur l'équilibre budgétaire	149
E. L'exception de non-conformité aux engagements internationaux	150
<i>§2. Les aménagements constitutionnels relatifs au principe d'annualité</i>	152
A. L'articulation entre la LFA et les politiques publiques	152
a) La consécration constitutionnelle de la notion de politiques publiques . .	152
b) Le rattachement du budget d'investissement aux Plans de développement stratégiques et des programmes pluriannuels	155
c) L'assise constitutionnelle de la programmation budgétaire pluriannuelle .	157
B. La régulation supra-annuelle des crédits : les reports	158
a) La rationalisation des reports de crédits	159
b) Les artifices budgétaires de la procédure de report de crédits	160
C. Les autorisations d'engagement par anticipation	161
D. L'imputation des opérations budgétaires au système de gestion	162
<i>§3. Les aménagements constitutionnels du principe d'unité budgétaire</i>	162
A. La structuration éclatée des documents budgétaires liés à la LFA	163
a) L'individualisation des CSTs	163
b) La rebudgétisation des SEGMA	166
c) L'extinction des budgets annexes	168

B. La coexistence des formes de débudgeusement	169
a) Les éclairages doctrinaux et jurisprudentiels sur la débudgeusement	170
b) Les formes de débudgeusement	170
C. L'agencification de l'État	172
<i>§4. La portée constitutionnelle du principe de l'équilibre</i>	173
A. La juridisation du principe de l'équilibre	174
B. L'évolution de la logique de l'équilibre : du cadre économique et financier au cadre budgétaire et financier »	175
<i>§5. Les interprétations jurisprudentielles et doctrinaires du principe de spécialité .</i>	177
A. L'affirmation normative du principe de spécialité	177
a) La spécialité des chapitres budgétaires	177
b) La dimension conventionnelle et pragmatique des nomenclatures budgétaires».....	178
B. Les limites et atténuations du principe de spécialité	181
a) Des chapitres budgétaires à caractère nébuleux.....	181
b) Les mouvements de crédits en cours d'exercice budgétaire	183
<i>§6. Les approches fonctionnelles du principe d'universalité budgétaire</i>	186
A. La dérogation admise à la règle de non-affectation	186
a) La portée de la règle de non-affectation	186
b) Les limites et atténuations de la règle de non-affectation	187
c) La reconnaissance juridique de certaines opérations affectées	190
B. Les exceptions admises à la règle de non-contraction	195
a) Des situations de faits justifiant la contraction	195
b) Les procédures juridiques permettant la contraction	197
Section II : L'élévation au rang constitutionnel des principes de bonne gouvernance budgétaire	201
<i>§1. La réaffirmation du principe de la transparence</i>	202
A. La transparence de l'information financière	202
a) Le caractère ouvert et accessible de l'information financière	202
b) L'exhaustivité de l'information financière	205
c) L'existence de fonds extrabudgétaires	205
d) La lisibilité et l'intelligibilité de l'information financière	209
B. La redevabilité des finances publiques	211
a) La corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes	211
b) L'efficacité du contrôle parlementaire des finances publiques	212

c) La pertinence du contrôle supérieur des finances publiques	216
d) L'efficience du contrôle administratif ex post	218
e) L'évaluation participative de la gestion des finances publiques	220
f) La fiabilité des comptes publics	221
§2. L'intégration du principe de performance	223
A. La budgétisation stratégique	223
a) L'articulation entre le cycle budgétaire et le cycle des politiques publiques	223
b) La pluriannualité budgétaire	224
B. La budgétisation centrée sur la performance	225
a) La gestion axée sur les résultats (GAR)	226
b) La fongibilité infra-annuelle des crédits	228
§3. Les lectures jurisprudentielles et doctrinales de la sincérité budgétaire	229
A. La sincérité budgétaire	231
a) La crédibilité du contenu des lois de finances	231
b) La fiabilité des hypothèses macroéconomiques dans le cadrage des LFs	233
c) La garantie d'une information équilibrée entre Gouvernement et Parlement	234
B. La sincérité comptable	235
a) La portée de la sincérité comptable	235
b) La certification de la sincérité des comptes de l'État	237
§4. Les prémisses constitutionnelles du principe de budget catégoriel	244
A. La budgétisation sensible au genre (BSG)	245
a) Les fondements constitutionnels de la BSG	246
b) Le déploiement de la BSG	246
B. La budgétisation centrée sur l'enfance	247
a) Les soubassements constitutionnels et juridiques de la BCE	248
b) Le cadre conceptuel de la BCE	251
§5. L'exhortation du principe d'ouverture	253
A. Le budget ouvert	253
B. Le budget participatif	254
a) Fondements constitutionnels marocains	255
b) Expériences comparées et mécanismes complémentaires	256
c) Enjeux et portée du budget participatif	256
C. Le budget numérique et intelligent	258

□ Livre 3 : Le cadrage constitutionnel des finances locales	261
Section I : La consécration constitutionnelle de la décentralisation financière et fiscale	267
<i>§1. L'autonomie financière des CT</i>	267
A. La mise à disposition de ressources financières propres	268
a) L'étendu de la notion de «ressources financières propres»	268
b) Le seuil de «suffisance» ou la «part déterminante» des ressources propres	270
c) La liberté de mise à disposition des ressources	271
B. L'institutionnalisation de la péréquation financière	272
a) La valeur constitutionnelle de la péréquation financière	272
b) La péréquation financière dans les systèmes comparés	274
c) Les mécanismes de la péréquation financière dans le droit marocain	275
<i>§2. La subsidiarité financière et fiscale</i>	278
A. La compensation du transfert des compétences par le transfert des ressources	279
a) Prérequis 1 : compensation intégrale, nette et équilibrée	279
b) Prérequis 2 : compensation parallèle au transfert	280
c) Prérequis 3 : compensation ajustable et non linéaire	280
d) Prérequis 4 : compensation pilotée et suivi par une structure <i>ad hoc</i>	280
e) Prérequis 5 : compensation ne portant pas atteinte à l'autonomie financière des CTs	280
f) Prérequis 6 : compensation observant le principe de progressivité	281
B. La contractualisation financière «État-CTs»	281
a) La contractualisation État-CT, un levier de la subsidiarité multidimensionnelle	282
b) La contrôle et la protection de la liberté contractuelle par le juge constitutionnel	284
c) Les dérives de désencadrement du processus de contractualisation	285
C. La décentralisation fiscale	292
a) Le partage du pouvoir fiscal entre l'État et les CTs	292
b) La concurrence fiscale territoriale	295
c) La coopération fiscale entre CT	297
D. L'externalisation des SPL	300
a) La création des Sociétés Régionales Multiservices (SRM)	300
b) Les Agences Régionales d'Exécution des Projets (AREP)	303

Section II : La constitutionnalisation de nouveaux paradigmes du budget local	307
§1. <i>Le paradigme de la gestion budgétaire locale sous l'angle de la performance</i>	307
A. L'articulation entre la planification territoriale et la budgétisation	308
a) Les documents de la planification territoriale	308
b) La programmation budgétaire pluriannuelle	310
B. Le rôle prééminent de la Région	312
C. Le budget local axé sur la performance	313
§2. <i>Le paradigme d'innovation financière</i>	314
A. Les financements croisés	315
a) Le partenariat public privé	315
b) Les Sociétés d'économie mixte locale (SDR, SD et SDL)	319
c) Les co-financements philanthropiques	321
B. Les financements via le marché des capitaux	325
a) Les emprunts obligataires	325
b) Les opérations de titrisation	326
c) Les emprunts auprès des établissements de crédits	327
C. Le financement par la monétisation de l'actif immobilier (<i>Lease-back</i>) ..	328
D. Le financement collaboratif « <i>Crowdfunding</i> »	331
E. Le financement participatif (islamique)	333
F. Le financement international décentralisé	335
a) Les spécificités de la coopération décentralisée internationale	335
b) La budgétisation des ressources de la coopération décentralisée	337
§3. <i>Le paradigme de la répartition et de la solidarité de ressources</i>	338
A. La répartition des ressources entre l'État et les CTs	338
B. La coopération entre CTs	341
a) Les établissements de coopération intercommunale (CEI)	342
b) Les groupements des CTs	344
C. L'interrégionalité	346
a) Les chefs de motivations de l'interrégionalité	346
b) Les mécanismes d'interrégionalité	348
§4. <i>Le Paradigme de l'inclusivité budgétaire</i>	350
A. Le budget local tenant compte l'approche genre	351
a) Les soubassements d'une BSG adaptée aux CTs	351
b) Les exigences d'implémentation de la BSG au niveau des CTs	352

B. Le budget local à l'preuve de la démocratie participative	353
a) L'ancre du Budget local participatif	353
b) Les mécanismes d'opérationnalisation du budget local participatif	355
□ Livre 4: La protection constitutionnelle des principes fondamentaux de l'impôt	359
Section I: Les principes fondateurs de la légitimité de l'impôt	363
<i>§1. Le principe de la nécessité de l'impôt</i>	<i>363</i>
A. La nécessité financière: financement des besoins collectifs	364
a) La couverture des charges publiques au «Léviathan» de l'action de l'État ..	364
b) L'institution de régimes fiscaux à imposition de toutes natures	366
c) La distinction entre prélèvements fiscaux et prélèvements obligatoires ..	369
B. La nécessité économique: internalisation des externalités	372
a) La correction des externalités négatives	373
b) La compensation des externalités positives	375
C. La nécessité sociale: création des effets redistributifs	376
a) La redistributivité, une priorité de toute politique fiscale	376
b) Les instruments de redistributifs	378
D. La nécessité politique: consentement à l'impôt	382
a) Les limites de l'exercice du pouvoir fiscal par le Parlement	383
b) Les contraintes de l'exception d'irrecevabilité	384
<i>§2. Le principe de la légalité de l'impôt</i>	<i>386</i>
A. Le référencement juridique de la légalité de l'impôt	387
a) Les impôts à base législative	387
b) Les impôts à base conventionnel: fiscalité internationale	391
c) Les impôts à base réglementaire	394
B. La prévisibilité, certitude et clarté du dispositif fiscal	400
a) La politique fiscale cohérente, affichée et évaluabile	400
b) La législation fiscale non-rétroactive	404
c) L'intelligibilité des dispositions fiscales	406
C. Les contrôles juridictionnels	407
a) Le contrôle fiscal exercé par le juge constitutionnel	407
b) Le contrôle fiscal exercé par le juge administratif	409
c) Le contrôle fiscal exercé par le juge financier	412
d) Le contrôle fiscal exercé par le juge judiciaire	415
e) Le contrôle fiscal exercé par le juge pénal	416
f) Le contrôle fiscal exercé par le juge international	419

D. La prise en compte des revirements néo-réalistes du droit fiscal	420
a) L'autonomisation du droit fiscal	420
b) L'arbitrabilité du contentieux fiscal	421
§3. Le principe de l'égalité devant l'impôt	423
A. La non-discrimination fiscale	424
a) Les fondements constitutionnels de la non-discrimination fiscale	424
b) Les syndromes des discriminations fiscales	425
c) Les nuances de non-discrimination fiscale par la personnalisation de l'impôt	431
B. L'égalité devant les charges publiques	434
a) La rationalité dans l'appréciation des facultés contributives	434
b) La protection du contribuable contre l'impôt confiscatoire	435
Section II : Les principes constitutionnels exhortant la gouvernance fiscale ..	437
§1. Les principes régissant la compétence fiscale	437
A. L'exercice de la compétence d'administration de l'impôt	437
a) La séparation fonctionnelle des pouvoirs fiscaux	438
b) L'aversion à la gestion de fait en matière fiscale	439
B. L'exercice de la compétence de contrôle de la fuite fiscale	441
a) La qualification d'un acte de fuite fiscale : fraude ou évasion	441
b) L'opposabilité des sanctions fiscales	442
§2. Les principes visant la protection des droits du contribuable	444
A. La régularité des opérations fiscales	444
a) La convenance de la matière imposable	444
b) L'exactitude de la liquidation de l'impôt	445
c) La justesse du redressement fiscal	447
B. La protection des garanties du contribuable	448
a) La procédure dit «du contradictoire»	448
b) La procédure de recours fiscal	450
□ Conclusion générale	453
□ Bibliographie	457

Au-delà d'une lecture strictement technico-administrative, le présent ouvrage entend mettre en lumière la dimension constitutionnelle du droit financier et fiscal. Celui-ci ne saurait être réduit à un simple prolongement technique du droit public : il constitue, au contraire, un véritable lieu de convergence entre droit, économie et démocratie. S'y jouent des enjeux fondamentaux de souveraineté, de justice fiscale et de responsabilité budgétaire, dont la mise en œuvre incombe non seulement au législateur, au juge et aux institutions de contrôle, mais aussi aux citoyens eux-mêmes, dans le cadre d'une gouvernance publique placée sous l'autorité de la Constitution.

Il est vrai que les dispositions constitutionnelles relatives aux finances publiques paraissent, de prime abord, d'une grande concision. Mais cette brièveté apparente dissimule une densité normative telle qu'elle suscite débats, interrogations, voire soupçons d'usurpation, appelant dès lors à une interprétation jurisprudentielle approfondie, au premier chef par le juge constitutionnel. Ce dernier se trouve ainsi doublément interpellé : adapter l'application de ces normes aux spécificités contextuelles et prévenir tout risque de déni de justice constitutionnelle. Ce rôle apparaît d'autant plus décisif à la veille de l'entrée en vigueur, au Maroc, du mécanisme d'exception d'inconstitutionnalité (QPC), qui ouvrira aux justiciables la possibilité d'invoquer directement la Constitution.

Les analyses présentées dans cet ouvrage s'appuient sur un double socle : l'examen comparatif de 18 Constitutions et l'étude de plus de 190 décisions jurisprudentielles relatives aux finances publiques, recensées à l'échelle d'un vaste exercice de benchmarking international. L'objectif n'est pas d'apporter des réponses définitives, mais d'ouvrir un espace de réflexion critique et prospective sur les enjeux constitutionnels du droit financier et fiscal, en croisant l'expérience marocaine avec celles d'autres systèmes juridiques.

Sur le plan méthodologique, l'ouvrage se structure en quatre grands livres :

- *Livre I : l'ancrage constitutionnel des finances publiques ;*
- *Livre II : la consécration des principes constitutionnels des finances de l'Etat ;*
- *Livre III : le codrage constitutionnel des finances locales ;*
- *Livre IV : la protection constitutionnelle des principes fondamentaux de l'impôt.*



Hassane EL ARAFI est Professeur à la Faculté des Sciences juridiques, économiques et sociales – Agdal, Université Mohammed V de Rabat. Il coordonne le Master Finances Publiques & Fiscalité et dirige le Groupe de Recherche en Administration & Finances Publiques (GRAFIP). Il est également fondateur et directeur de la Revue d'Études en Finances Publiques (REFIP), publiée sous l'égide du Centre National pour la Recherche Scientifique et Technique (CNRST).

Outre ses fonctions académiques, il intervient en qualité d'expert auprès de plusieurs institutions nationales et internationales, notamment le Parlement, différents départements ministériels, les collectivités territoriales, ainsi que des organismes internationaux tels que la Banque mondiale et diverses agences des Nations Unies.

Il a par ailleurs exercé plusieurs responsabilités institutionnelles de haut niveau : membre du Conseil supérieur des finances et Habous publics (2010-2024), magistrat à la Cour des comptes (2001-2006) et cadre au ministère des Finances (1996-2001).

REJ[ES]

REMAUD

ISBN: 978-9920-444-06-4

169 Dh