



N<sup>OS</sup> 1089 et 1090

---

# ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUATORZIÈME LÉGISLATURE

---

---

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 29 mai 2013.

## RAPPORT

FAIT

AU NOM DE LA COMMISSION DES LOIS CONSTITUTIONNELLES, DE LA LÉGISLATION ET DE L'ADMINISTRATION GÉNÉRALE DE LA RÉPUBLIQUE SUR LA PROPOSITION DE LOI CONSTITUTIONNELLE (N° 567) ET LA PROPOSITION DE LOI ORGANIQUE (N° 568) DE M. OLIVIER DASSAULT ET PLUSIEURS DE SES COLLÈGUES *tendant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales*,

PAR M. OLIVIER DASSAULT,

Député.

---



## SOMMAIRE

	Pages
<b>INTRODUCTION</b> .....	5
<b>I. – LE PRINCIPE DE NON-RÉTROACTIVITÉ CONCERNE PEU LA MATIÈRE FISCALE OÙ LA RÉTROACTIVITÉ EST MULTIFORME.</b> .....	8
A. LE PRINCIPE DE NON-RÉTROACTIVITÉ : UN PRINCIPE À GÉOMÉTRIE VARIABLE. ....	8
1. Le principe de non-rétroactivité en matière pénale.....	8
2. Le principe de non-rétroactivité en matière administrative.....	9
3. Le principe de non-rétroactivité en matière civile.....	10
B. LA RÉTROACTIVITÉ DES LOIS FISCALES : UNE NOTION PROTÉIFORME. ....	12
1. La rétroactivité « juridique » des lois fiscales. ....	12
<i>a) Les lois de validation fiscales</i> .....	13
<i>b) Les lois fiscales interprétatives</i> .....	13
<i>c) Les autres lois fiscales rétroactives</i> .....	13
2. La « rétrospectivité » des lois fiscales.....	15
3. La rétroactivité « économique » des lois fiscales.....	17
<b>II. – LA NÉCESSITÉ DE PROLONGER L’ENCADREMENT JURISPRUDENTIEL CROISSANT DES LOIS FISCALES RÉTROACTIVES PAR UNE RÉVISION CONSTITUTIONNELLE.</b> .....	18
A. LA RÉTROACTIVITÉ DES LOIS FISCALES EST DE PLUS EN PLUS ENCADRÉE PAR LE JUGE.....	18
1. L’encadrement des lois fiscales « économiquement » rétroactives par le juge européen. ....	18
2. L’encadrement des lois fiscales « juridiquement » rétroactives par le juge constitutionnel. ....	20
3. L’encadrement des lois fiscales interprétatives par le juge judiciaire.....	21
4. L’encadrement de la « rétrospectivité » des lois fiscales par le juge administratif. ....	22
B. LE POUVOIR CONSTITUANT SE DOIT DE PARACHEVER L’ÉDIFICE JURISPRUDENTIEL. ....	24

1. Les initiatives prises dans le passé en faveur de l'encadrement de la rétroactivité des lois fiscales.....	24
a) S'agissant de la rétroactivité « juridique » .....	24
b) S'agissant de la rétroactivité « économique » .....	25
c) S'agissant de la rétrospectivité .....	26
2. L'apport des présentes propositions de loi.....	27
<b>EXAMEN EN COMMISSION</b> .....	29
<b>EXAMEN DES ARTICLES</b> .....	34
<i>Article unique de la proposition de loi constitutionnelle n° 567</i> (Article 34 de la Constitution) : Inscription dans la Constitution des principes de sécurité juridique et de non-rétroactivité des règles relatives à l'assiette et au taux des impositions .....	34
<i>Article 1<sup>er</sup> de la proposition de loi organique n° 568</i> : Aménagement d'exceptions au principe de non-rétroactivité des règles relatives à l'assiette et au taux des impositions.....	38
<i>Article 2 de la proposition de loi organique n° 568</i> : Gage.....	40
<b>TABLEAU COMPARATIF DE LA PROPOSITION DE LOI CONSTITUTIONNELLE (N° 567)</b> .....	41
<b>TABLEAU COMPARATIF DE LA PROPOSITION DE LOI ORGANIQUE (N° 568)</b> .....	45
<b>AMENDEMENTS EXAMINÉS PAR LA COMMISSION SUR LA PROPOSITION DE LOI CONSTITUTIONNELLE (N° 567)</b> .....	47
<b>AMENDEMENTS EXAMINÉS PAR LA COMMISSION SUR LA PROPOSITION DE LOI ORGANIQUE (N° 568)</b> .....	49

MESDAMES, MESSIEURS,

Présentant l'article 2 du code civil devant le Corps législatif, Portalis expliquait en 1803 :

*« C'est un principe général que les lois n'ont point d'effet rétroactif. À l'exemple de toutes nos assemblées nationales, nous avons proclamé ce principe. Il est des vérités utiles qu'il ne suffit pas de publier une fois, mais qu'il faut publier toujours et qui doivent sans cesse frapper l'oreille du magistrat, du juge, du législateur, parce qu'elles doivent constamment être présentes à leur esprit. L'office des lois est de régler l'avenir. Le passé n'est plus en leur pouvoir. Partout où la rétroactivité des lois serait admise, non seulement la sûreté n'existerait plus, mais son ombre même. [...] Que deviendrait donc la liberté civile, si le citoyen pouvait craindre qu'après coup il serait exposé au danger d'être recherché dans ses actions, ou troublé dans ses droits acquis, par une loi postérieure ? [...] L'homme, qui n'occupe qu'un point dans le temps comme dans l'espace, serait un être bien malheureux s'il ne pouvait pas se croire en sûreté, même pour sa vie passée [...] Loin de nous l'idée de ces lois à deux faces, qui, ayant sans cesse un œil sur le passé, et l'autre sur l'avenir, dessécheraient la source de la confiance et deviendraient un principe éternel d'injustice, de bouleversement et de désordre. [...] Il ne faut point exiger que les hommes soient avant la loi ce qu'ils ne doivent devenir que par elle. »<sup>(1)</sup>*

Notre Assemblée a malheureusement trop souvent oublié ces admirables propos qui visaient à justifier le principe, posé par l'article 2 du code civil, selon lequel *« la loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif »*.

Cet oubli s'avère particulièrement préjudiciable lorsqu'il survient à l'occasion de l'élaboration des lois de finances, y compris rectificatives. En effet, en bouleversant les fondements des calculs microéconomiques sur lesquels sont fondées les décisions d'investissement, d'emploi et de production, la rétroactivité des lois fiscales nuit à la sécurité juridique des contribuables, qu'il s'agisse de particuliers ou d'entreprises, ainsi qu'à la confiance que ces derniers peuvent légitimement avoir dans la parole de l'État.

---

(1) J. - E. - M. Portalis, « Discours devant le Corps législatif », 1803, in G. Closset-Marchal, L'application dans le temps des lois de droit judiciaire civil, Bruxelles, éd. Bruylant, 1983, p. 9.

Il y a vingt ans, M. Olivier Fouquet, conseiller d'État, écrivait : « *Les avocats ou conseils spécialisés en droit fiscal sont unanimes à dénoncer les conditions d'application dans le temps des lois fiscales françaises : aux yeux de leurs clients étrangers, la rétroactivité des lois fiscales donne à la France, cet " État de droit " des discours officiels, l'image d'une République bananière* »<sup>(1)</sup>.

Les derniers débats budgétaires ont encore donné des exemples des initiatives particulièrement contestables qui ont pu être envisagées par l'actuelle majorité, avant qu'elles soient abandonnées, sous la pression de l'opposition et de l'opinion. C'est ainsi que la fiscalisation des heures supplémentaires, que le rapporteur général du budget, M. Christian Eckert, avait initialement souhaité faire rétroagir au 1<sup>er</sup> janvier 2012, a finalement pris effet au 1<sup>er</sup> septembre de la même année<sup>(2)</sup>.

Certaines des mesures fiscales rétroactives votées par l'actuelle majorité heurtent à ce point les fondements de notre droit que le Conseil constitutionnel les a censurées. Par exemple, la suppression rétroactive du caractère libérateur du prélèvement forfaitaire opéré sur les dividendes et les produits de placement en 2012 a été déclarée non-conforme à la Constitution, faute d'être justifiée par un motif d'intérêt général suffisant<sup>(3)</sup>.

D'après le classement établi en 2012 par le cabinet PricewaterhouseCoopers (PwC), sur 185 pays étudiés, la France se situe au 169<sup>e</sup> rang en termes d'attractivité fiscale pour les entreprises<sup>(4)</sup>. Selon l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), l'impossibilité d'avoir une vision exacte du régime fiscal et social applicable l'année suivante vient en tête des raisons avancées par les étrangers pour renoncer à un investissement en France<sup>(5)</sup>.

Les départs de chefs d'entreprise vers l'étranger se sont, quant à eux, multipliés par cinq l'année dernière<sup>(6)</sup>. Les créateurs de richesse quittent le territoire national pour investir chez nos concurrents.

Nos concitoyens qui investissent encore leur épargne en France n'ont de cesse d'alerter les responsables politiques : l'an passé, des associations d'épargnants (l'Association française d'épargne et de retraite – AFER – et la Fédération des associations indépendantes de défense des épargnants pour la

---

(1) O. Fouquet, « *La rétroactivité des lois fiscales* », La revue administrative, n° 278, avril 1994, p. 140.

(2) Article 3 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificatives pour 2012.

(3) Conseil constitutionnel, décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, considérant n° 44 : « Considérant que la volonté du législateur d'assurer en 2013 des recettes supplémentaires liées à la réforme des modalités d'imposition des revenus de capitaux mobiliers ne constitue pas un motif d'intérêt général suffisant pour mettre en cause rétroactivement une imposition à laquelle le législateur avait attribué un caractère libérateur et qui était déjà acquittée ; que, dès lors, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, le paragraphe IV de l'article 9 doit être déclaré contraire à la Constitution ».

(4) J. Lefilliâtre, « *La France est l'un des pays au monde les moins attractifs fiscalement* », Challenges, 21 novembre 2012. Voir également le lien suivant : [http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2012/11/pwc\\_paying\\_taxes\\_2013.pdf](http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2012/11/pwc_paying_taxes_2013.pdf)

(5) E. Grangié, « *Cette instabilité fiscale qui plombe nos entreprises* », L'Expansion, juin 2011, pp. 86-88.

(6) O. Dassault, « *Pour retenir nos talents* », Valeurs actuelles, 13 décembre 2012.

retraite – FAIDER) ont interpellé les candidats à l'élection présidentielle, appelant à inscrire dans la Constitution le principe de non-rétroactivité de toute nouvelle mesure fiscale <sup>(1)</sup>.

Dans un contexte de crise économique et de concurrence fiscale acharnée, il est urgent de favoriser l'attractivité du territoire français et de restaurer un climat de confiance propice à l'afflux de nouveaux investisseurs.

C'est précisément ce que s'efforce de faire l'association « Génération entreprise-Entrepreneurs associés », que votre rapporteur a créée en 2002 avec M. Jean-Michel Fourgous, alors député des Yvelines, pour défendre et promouvoir l'esprit d'entreprise <sup>(2)</sup>.

C'est aussi tout le sens des 21 propositions que l'Union pour un mouvement populaire (UMP) a récemment formulées en matière fiscale, dont la quatorzième suggère de « *restaurer la confiance fiscale en assurant la non-rétroactivité et la stabilité dans le temps des mesures fiscales* » <sup>(3)</sup>, en réformant la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et la loi organique relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques pour y introduire deux mesures :

- la non-rétroactivité des mesures fiscales ;
- l'inscription, en début de législature, dans la loi de programmation des finances publiques (LPFP), d'un volet intitulé « programmation fiscale », qui garantirait la stabilité des règles sur cinq ans.

Encadrer la rétroactivité des mesures fiscales : c'est précisément l'objet des propositions de loi, constitutionnelle et organique, que votre rapporteur et de nombreux collègues ont déposées le 19 décembre 2012 sur le bureau de notre Assemblée.

Le principe de non-rétroactivité étant d'application relativement circonscrite dans notre droit, les dispositions fiscales à caractère rétroactif ont prospéré en prenant diverses formes qu'il convient de bien distinguer.

Toutefois, à la faveur des évolutions du droit européen, un mouvement jurisprudentiel a commencé de s'esquisser, qui tend à encadrer la rétroactivité des lois en général, et des lois fiscales en particulier, et qu'il conviendrait de prolonger en adoptant les dispositions de nature constitutionnelle et organique figurant dans les présentes propositions de loi.

---

(1) « Les associations d'épargnants se mobilisent », Les Échos, 13 mars 2012.

(2) Voir le site Internet de l'association : <http://www.generation-entreprise.fr/>

(3) Ces propositions sont consultables au lien suivant :

<http://www.etats-generaux-ump.fr/thematique/participez/fiscalite/fiscalite-au-secours-la-france-etouffe/>

## I. – LE PRINCIPE DE NON-RÉTROACTIVITÉ CONCERNE PEU LA MATIÈRE FISCALE OÙ LA RÉTROACTIVITÉ EST MULTIFORME.

S'il est vrai que l'article 2 du code civil prévoit que « *la loi ne dispose que pour l'avenir* » et qu'« *elle n'a point d'effet rétroactif* », il faut souligner que cette disposition, qui ne concerne que la matière civile, relève de la loi ordinaire, qu'elle est dépourvue de valeur constitutionnelle et que le législateur peut donc parfaitement adopter des lois dérogeant au principe non-rétroactivité. Il l'a d'ailleurs abondamment fait en matière fiscale, où il convient de distinguer différents types de rétroactivité (rétroactivité « juridique » ; « petite » rétroactivité, également qualifiée de « rétrospectivité » ; rétroactivité « économique »).

### A. LE PRINCIPE DE NON-RÉTROACTIVITÉ : UN PRINCIPE À GÉOMÉTRIE VARIABLE.

Le principe de non-rétroactivité est d'application plus ou moins stricte selon qu'il concerne la matière pénale, administrative ou civile.

#### 1. Le principe de non-rétroactivité en matière pénale.

Le principe de non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère (ou « non-rétroactivité *in pejus* ») revêt une valeur constitutionnelle. Il résulte en effet du principe de légalité et de stricte nécessité des peines posé par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, qui dispose que « *nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée* ». Le même principe emporte celui de la rétroactivité de la loi pénale plus douce (ou « rétroactivité *in mitius* »).

Le principe de non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère est également inscrit dans la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CESDH), dont l'article 7 prévoit que « *nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international* », et que « *de même, il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise* ».

Ce principe de non-rétroactivité ne concerne pas les revirements de jurisprudence qui font de la loi pénale une interprétation plus sévère <sup>(1)</sup>.

Le principe de « non-rétroactivité *in pejus* » peut concerner la matière fiscale lorsque sont en cause des sanctions présentant le caractère d'une punition. En effet, le Conseil constitutionnel a décidé en 1982 que ce principe ne concernait pas seulement les peines appliquées par les juridictions répressives, mais s'étendait nécessairement à toute sanction ayant le caractère d'une punition même

---

(1) Cass. crim. 30 janvier 2002, n° 01-82593 : « en l'absence de modification de la loi pénale, [...] le principe de non rétroactivité ne s'applique pas à une simple interprétation jurisprudentielle ».

si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire <sup>(1)</sup>. Le législateur ne peut donc conférer un effet rétroactif à des sanctions fiscales sans violer la Constitution.

Toutefois, il peut reconnaître un caractère rétroactif à des sanctions fiscales dès lors que celles-ci :

- soit sont plus favorables aux contribuables que les sanctions primitives ;
- soit correspondent à des pénalités de retard <sup>(2)</sup>.

D'application stricte en matière pénale, le principe de non-rétroactivité l'est aussi en matière administrative.

## **2. Le principe de non-rétroactivité en matière administrative.**

Dès 1948, le Conseil d'État a érigé le principe de non-rétroactivité des actes administratifs (règlements et décisions individuelles) en principe général du droit <sup>(3)</sup>.

Toutefois, la rétroactivité est admise :

- lorsqu'elle résulte d'une annulation contentieuse prononcée par le juge de l'excès de pouvoir ;
- lorsqu'elle est exigée par la situation que l'acte administratif a pour objet de régir (en cas de vide juridique) ;
- lorsque l'administration procède au retrait d'un acte illégal dans le délai prévu.

Sauf ces cas particuliers, un acte administratif rétroactif est irrégulier et peut donc être annulé. Un acte administratif ne peut donc en principe entrer en vigueur qu'à compter de sa date de publication (s'il s'agit d'un règlement) ou de sa date de signature (s'il s'agit d'une décision individuelle favorable) ou de sa date de notification (s'il s'agit d'une décision individuelle défavorable).

En revanche, la jurisprudence administrative a un caractère rétroactif. L'annulation d'un acte administratif par une décision de justice est rétroactive : l'acte est réputé n'être jamais intervenu.

Toutefois, le Conseil d'État a récemment encadré l'application rétroactive :

---

(1) Conseil constitutionnel, décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, considérant n° 33.

(2) Conseil constitutionnel, décision n° 89-248 DC du 17 janvier 1989, considérant n° 38.

(3) CE, Ass., 25 juin 1948, Société du journal "L'Aurore", Recueil Lebon, p. 289.

– de l’annulation d’un acte administratif, l’intérêt général pouvant exceptionnellement justifier que le juge administratif module dans le temps les effets des annulations découlant des illégalités constatées <sup>(1)</sup> ;

– d’un revirement de jurisprudence, lorsque ce dernier concerne l’existence et les modalités d’exercice d’un recours juridictionnel <sup>(2)</sup>.

Cette même tendance à limiter l’application rétroactive des revirements de jurisprudence a pu récemment être constatée en matière civile, où le principe de non-rétroactivité est pourtant moins strict qu’en matière administrative.

### 3. Le principe de non-rétroactivité en matière civile.

De prime abord, on pourrait penser que l’article 2 du code civil a étendu à la matière civile l’impératif principe de non-rétroactivité du droit pénal, en énonçant que « *la loi ne dispose que pour l’avenir* » et qu’« *elle n’a point d’effet rétroactif* ». Pourtant, il n’en est rien : il ne s’agit là que d’une loi ordinaire qui s’impose au juge mais non au législateur, que ce dernier a donc tout le loisir d’abroger et à laquelle il peut parfaitement déroger.

Le Conseil constitutionnel a rappelé à plusieurs reprises que « *sauf en matière pénale, la loi peut comporter des dispositions rétroactives* » <sup>(3)</sup>.

C’est ainsi que se sont multipliées des lois d’interprétation ou de validation, à caractère rétroactif.

Les *lois d’interprétation* ont pour finalité de clarifier le sens d’une disposition législative antérieure, sans y ajouter. Toutefois, le législateur ayant pu, par le passé, tenter de compléter des dispositifs sous couvert d’interprétation, la Cour de cassation s’est reconnu le pouvoir de contrôler la réalité du caractère interprétatif de la loi <sup>(4)</sup>.

---

(1) CE, Ass., 11 mai 2004, Association AC ! et autres : « considérant que l’annulation d’un acte administratif implique en principe que cet acte est réputé n’être jamais intervenu ; que, toutefois, s’il apparaît que cet effet rétroactif de l’annulation est de nature à emporter des conséquences manifestement excessives en raison tant des effets que cet acte a produits et des situations qui ont pu se constituer lorsqu’il était en vigueur que de l’intérêt général pouvant s’attacher à un maintien temporaire de ses effets, il appartient au juge administratif [...] de prendre en considération, d’une part, les conséquences de la rétroactivité de l’annulation pour les divers intérêts publics ou privés en présence et, d’autre part, les inconvénients que présenterait, au regard du principe de légalité et du droit des justiciables à un recours effectif, une limitation dans le temps des effets de l’annulation ; qu’il lui revient d’apprécier, en rapprochant ces éléments, s’ils peuvent justifier qu’il soit dérogé à titre exceptionnel au principe de l’effet rétroactif des annulations contentieuses et, dans l’affirmative, de prévoir dans sa décision d’annulation que [...] tout ou partie des effets de cet acte antérieurs à son annulation devront être regardés comme définitifs ou même, le cas échéant, que l’annulation ne prendra effet qu’à une date ultérieure qu’il détermine ».

(2) CE, Ass., 16 juillet 2007, Société Tropic Travaux Signalisation : « eu égard à l’impératif de sécurité juridique tenant à ce qu’il ne soit pas porté une atteinte excessive aux relations contractuelles en cours et sous réserve des actions en justice ayant le même objet et déjà engagées avant la date de lecture de la présente décision, le recours ci-dessus défini ne pourra être exercé qu’à l’encontre des contrats dont la procédure de passation a été engagée postérieurement à cette date ».

(3) Conseil constitutionnel, décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980, considérant n° 3.

(4) Cass. com. 7 avril 1992, n° 89-20418. Voir également Cass. com. 2 octobre 2001 (n° 98-19681) jugeant « qu’une loi ne peut être considérée comme interprétative qu’autant qu’elle se borne à reconnaître sans rien

Les *lois de validation* ont, quant à elles, pour objectif de valider rétroactivement un acte dont une juridiction est saisie ou susceptible d'être saisie, afin de prévenir les difficultés pouvant naître de l'éventuelle censure dudit acte <sup>(1)</sup>.

Le Conseil constitutionnel a encadré la rétroactivité de ces lois de validation qui :

– ne doivent pas remettre en cause des décisions de justice passées en force de chose jugée <sup>(2)</sup> ;

– doivent répondre à un but d'intérêt général « suffisant » <sup>(3)</sup>.

S'agissant des lois de validation, la Cour de cassation, comme la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) et le Conseil d'État, exige qu'elles répondent à d'« *impérieux motifs d'intérêt général* » <sup>(4)</sup>.

Si, en matière civile, le principe est que la loi n'est pas rétroactive, la portée de ce principe est largement entamée par le fait :

– que le législateur peut adopter des dispositions d'interprétation ou de validation ayant un caractère rétroactif ;

– que les décisions du juge suprême ont un caractère rétroactif, y compris lorsqu'il s'agit de revirements de jurisprudence <sup>(5)</sup> ;

– et qu'au niveau des conventions, la résolution du contrat emporte anéantissement rétroactif de ses effets.

---

innover un état de droit préexistant qu'une définition imparfaite a rendu susceptible de controverse ». *De son côté, le Conseil d'État s'est refusé à contrôler la réalité du caractère interprétatif de la loi (CE, Ass., avis, 7 juillet 1989, Cofiroute).*

(1) *M. Olivier Schrameck définit la loi de validation comme une « intervention du législateur qui, par un texte modifiant rétroactivement l'état du droit, met des actes juridiques à l'abri d'un risque de nullité ou de péremption sans avoir à distinguer selon que ces actes relèvent de relations de droit privé ou de rapports de droit public » (« Les validations législatives », L'Actualité juridique. Droit administratif (AJDA), 1996, p. 369).*

(2) *Conseil constitutionnel, décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980, considérant n° 6.*

(3) *Conseil constitutionnel, décision n° 96-375 DC du 9 avril 1996, considérant n° 8 : « s'il n'appartient ni au législateur, ni au Gouvernement de censurer les décisions des juridictions, d'adresser à celles-ci des injonctions et de se substituer à elles dans le jugement des litiges relevant de leur compétence, ces principes ne s'opposent pas à ce que, dans l'exercice de sa compétence et au besoin, sauf en matière pénale, par la voie de dispositions rétroactives, le législateur modifie, dans un but d'intérêt général, les règles que le juge a mission d'appliquer dès lors qu'il ne méconnaît pas des principes ou des droits de valeur constitutionnelle ».*

(4) *Cass. Ass. plén. 23 janvier 2004, n° 03-13617 : « si le législateur peut adopter, en matière civile, des dispositions rétroactives, le principe de prééminence du droit et la notion de procès équitable, consacrés par l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, s'opposent, sauf pour d'impérieux motifs d'intérêt général, à l'ingérence du pouvoir législatif dans l'administration de la Justice afin d'influer sur le dénouement judiciaire des litiges ». CE, Ass., avis, 27 mai 2005, Provin : « l'intervention rétroactive du législateur en vue de modifier au profit de l'État les règles applicables à des procès en cours doit reposer sur d'impérieux motifs d'intérêt général ».*

(5) *Sur le caractère rétroactif des revirements de jurisprudence, voir N. Molfessis, Rapport sur les revirements de jurisprudence, remis au Premier président de la Cour de cassation le 30 novembre 2004.*

S'agissant de la rétroactivité des revirements de jurisprudence, la Cour de cassation l'a encadrée depuis quelques années, jugeant que les exigences de l'article 6 § 1 de la CESDH, relatif au procès équitable, pouvaient conduire le juge à limiter leur portée temporelle à l'avenir <sup>(1)</sup>.

Il n'en demeure pas moins que la matière civile reste l'un des pans du droit où les normes rétroactives peuvent encore prospérer, ce qui est aussi le cas de la matière fiscale.

## **B. LA RÉTROACTIVITÉ DES LOIS FISCALES : UNE NOTION PROTÉIFORME.**

Au sens strict, la rétroactivité désigne l'antériorité de la date d'effet de la loi par rapport à celle de sa publication. Cette rétroactivité « juridique » ne doit pas être confondue avec la « rétrospectivité » et la rétroactivité « économique » dont on parle souvent au sujet des lois fiscales.

Pour reprendre la formule utilisée jadis par notre collègue Jean-Luc Warsmann, la rétroactivité a, en matière fiscale, de « *multiples visages* » <sup>(2)</sup>.

### **1. La rétroactivité « juridique » des lois fiscales.**

**La rétroactivité « juridique » désigne le fait qu'une loi fiscale dispose non seulement pour l'avenir, mais également pour le passé. La loi fiscale « juridiquement » rétroactive s'applique à des faits générateurs d'imposition qui sont déjà intervenus quand elle entre en vigueur.**

Le Conseil constitutionnel a validé à plusieurs reprises des lois fiscales juridiquement rétroactives. Dans sa décision relative à la loi de finances pour 1981, le Conseil a estimé qu'une disposition fiscale rétroactive « *n'est pas relative au domaine pénal, seul concerné par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, et n'est, dès lors, pas contraire au principe de non-rétroactivité posé par cet article* » <sup>(3)</sup>.

Par conséquent, il est courant que des lois de finances comportent des dispositions rétroactives visant :

– soit à surmonter les conséquences d'une décision de justice (lois de validation) ;

– soit à clarifier le sens de dispositifs antérieurs (lois d'interprétation) ;

---

(1) *Cass. Ass. plén., 21 décembre 2006, n° 00-20493* : « la censure [...] n'est pas encourue de ce chef, dès lors que l'application immédiate de cette règle de prescription dans l'instance en cours aboutirait à priver la victime d'un procès équitable, au sens de l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en lui interdisant l'accès au juge ».

(2) *Rapport n° 1191 fait au nom de la commission des Lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République sur la proposition de loi organique n° 1151 de M. Nicolas Sarkozy et plusieurs de ses collègues, modifiant l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, p. 10.*

(3) *Conseil constitutionnel, décision n° 80-126 DC du 30 décembre 1980, considérant n° 8.*

– soit à corriger les défauts techniques de dispositifs juridiquement valides.

D'après le rapport de M<sup>e</sup> Bruno Gibert, « *les dispositions [fiscales] rétroactives sont loin d'être systématiquement défavorables au contribuable [...]. Sur les 308 dispositions rétroactives répertoriées entre 1982 et 1999, 211 ont été favorables aux contribuables. La rétroactivité joue donc au bénéfice direct du contribuable dans près de 70 % des cas* »<sup>(1)</sup>.

#### ***a) Les lois de validation fiscales***

Le législateur peut être amené à adopter des dispositions fiscales à caractère rétroactif pour **valider pour le passé des impositions qui, si leur légalité venait à être contestée devant le juge, seraient susceptibles de faire l'objet de décisions de décharges massives pouvant porter gravement atteinte aux intérêts financiers de l'État.**

Ainsi, en 1993, la validation rétroactive des modalités de calcul de la puissance des moteurs a permis d'éviter que la vignette automobile et les droits sur les moteurs applicables aux navires de plaisance en vertu du code des douanes ne se trouvent privés de base légale à la suite d'un arrêt rendu par la Cour de cassation le 6 avril 1993<sup>(2)</sup>.

En 2002, le législateur a validé la perception de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française qui était dépourvue de base juridique solide<sup>(3)</sup>.

#### ***b) Les lois fiscales interprétatives***

Les lois fiscales interprétatives visent à **remédier au manque de clarté de textes antérieurs en en fournissant une interprétation rétroactive.** Cela permet de faire échec à des comportements d'évasion fiscale ou à des interprétations jurisprudentielles non-conformes à la volonté du législateur.

#### ***c) Les autres lois fiscales rétroactives***

Le législateur peut être amené à adopter des dispositions fiscales à caractère rétroactif pour **corriger les défauts techniques de dispositifs juridiquement valides.** C'est ainsi que l'article 19-VI de la loi de finances pour 1984<sup>(4)</sup> a exonéré les biens professionnels de l'impôt sur la fortune (ISF), de façon rétroactive, à la suite des grandes difficultés techniques constatées lors de la mise en œuvre de l'imposition de ces biens au titre de l'ISF. Le recours à la rétroactivité

---

(1) B. Gibert, Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire, *Rapport remis au ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie en septembre 2004*, p. 67.

(2) Cass. com. 6 avril 1993, n° 90-20505.

(3) Loi organique n° 2002-161 du 11 février 2002 portant validation de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française.

(4) Loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983.

a permis d'éviter l'abondant contentieux qu'aurait pu provoquer l'adoption d'une mesure d'exonération ne valant que pour l'avenir.

#### La rétroactivité « juridique » des lois fiscales chez nos partenaires

Parmi sept États de référence (États-Unis, Royaume-Uni, Allemagne, Pays-Bas, Belgique, Italie, Espagne), la rétroactivité « juridique » des lois fiscales est toujours encadrée mais rarement prohibée. Toutefois, deux États interdisent de manière générale et absolue l'adoption de dispositions fiscales rétroactives défavorables au contribuable : l'Italie (par une loi ordinaire) et les Pays-Bas (en vertu d'un accord informel passé entre le Parlement et le Gouvernement).

Aux **États-Unis**, les lois fiscales rétroactives sont jugées constitutionnelles dès lors que leur application n'emporte pas de conséquences manifestement excessives et que la modification intervenant de façon rétroactive présente donc un caractère prévisible.

Au **Royaume-Uni**, les dispositions législatives à caractère rétroactif doivent être justifiées par les circonstances et proportionnées au but légitime poursuivi. En général, les lois fiscales rétroactives interviennent pour opérer des corrections techniques mineures.

En **Allemagne**, si aucun texte ne prohibe la rétroactivité des lois fiscales, la Cour constitutionnelle de Karlsruhe juge néanmoins contraire à la Loi fondamentale toute disposition fiscale rétroactive défavorable au contribuable, sous réserve des exceptions suivantes :

- lois de validation ;
- lois interprétatives ;
- lois visant à annuler des situations juridiques caduques ou à satisfaire des motifs impérieux d'intérêt général.

Aux **Pays-Bas**, si aucun texte ne prohibe la rétroactivité des lois autres que répressives, un accord informel intervenu entre le Gouvernement et le Parlement exclut l'adoption de dispositions fiscales rétroactives défavorables au contribuable. Par ailleurs, la loi néerlandaise ne peut valider la doctrine de l'administration fiscale que si cette dernière s'applique à des situations fiscales présentes ou futures.

En **Belgique** aussi, la loi ne peut valider la doctrine de l'administration fiscale que si cette dernière s'applique à des situations fiscales présentes ou futures. Par ailleurs, la jurisprudence soumet la constitutionnalité des lois fiscales rétroactives à l'exigence de motifs objectifs et raisonnables (parmi lesquels les motifs budgétaires et financiers) ainsi qu'à l'emploi de moyens proportionnés au but légitime poursuivi.

En **Italie**, la loi ordinaire (articles 11 du code civil et 3 de la loi n° 212 du 27 juillet 2000) fait obstacle à l'adoption de lois fiscales rétroactives défavorables au contribuable. Là encore, la loi ne peut valider la doctrine de l'administration fiscale que si cette dernière s'applique à des situations fiscales présentes ou futures.

En **Espagne**, l'article 10 § 2 du Livre des procédures fiscales (« *Ley General Tributaria* », publiée le 18 décembre 2003) prévoit que les normes fiscales n'ont pas d'effet rétroactif sauf disposition législative contraire. Toutefois, en vertu du principe de légalité et de stricte nécessité des peines posé par l'article 9 de la Constitution du 31 octobre 1978, les dispositions fiscales instaurant ou aggravant des sanctions ne peuvent avoir d'effet rétroactif.

Comme l'a rappelé le Conseil constitutionnel à des sénateurs qui avaient fait valoir qu'une loi de finances de l'année ne saurait compléter les ressources de l'État au titre d'un exercice antérieur, le principe d'annualité budgétaire qui découle de l'article 47 de la Constitution et de l'article 1<sup>er</sup> de la loi organique

n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) n'est pas incompatible avec cette forme de rétroactivité (au sens strict)<sup>(1)</sup> qui ne doit pas être confondue avec ce que l'on qualifie de « petite rétroactivité » ou encore de « rétrospectivité ».

## 2. La « rétrospectivité » des lois fiscales

En matière d'impôt sur le revenu (IR) et d'impôt sur les sociétés (IS), la loi de finances votée au 31 décembre s'applique aux revenus, bénéfiques et gains réalisés au cours de l'année écoulée. Cela résulte du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale des impôts directs, des impôts indirects, des droits d'enregistrement et des droits de mutation<sup>(2)</sup>.

Les règles fiscales applicables aux revenus, bénéfiques et gains sont donc fixées *a posteriori*, ce qui explique qu'au-delà des normes fiscales de nature législative, l'administration puisse retirer une doctrine favorable au contribuable jusqu'au 31 décembre<sup>(3)</sup>.

C'est aussi ce qui explique qu'à l'instar de ses homologues allemand et néerlandais, le législateur français ait fait sienne la pratique américaine du « *fair announce* » en vertu de laquelle des dispositions fiscales peuvent rétroagir à la date à laquelle le Gouvernement a annoncé qu'elles allaient être soumises au Parlement.

C'est ainsi que l'article 16 de la loi de finances pour 1999<sup>(4)</sup> assujettissant les contribuables transférant leur domicile hors de France à l'imposition de certaines plus-values a été rendu applicable à compter du 9 septembre 1998, date de l'adoption du projet de loi de finances en conseil des ministres. Il s'agissait d'éviter un exil fiscal massif à la fin de l'année 1998.

On peut citer un autre exemple en matière de droits indirects et de droits d'enregistrement : la baisse du taux de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux automobiles qui a été opérée par la loi de finances pour 1988<sup>(5)</sup> a été rendue applicable au 1<sup>er</sup> septembre 1987, afin d'éviter que les consommateurs ne diffèrent leurs achats entre la date d'annonce des baisses de tarifs fiscaux en conseil des ministres et la date d'entrée en vigueur de la prochaine loi de finances.

Inversement, des majorations de tarifs fiscaux peuvent être rendues rétroactives afin d'éviter des effets d'aubaine et des phénomènes d'anticipation susceptibles de nuire gravement aux finances de l'État. Ainsi, la suppression de la

---

(1) Conseil constitutionnel, décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, considérant n° 32 : « Considérant qu'aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne s'oppose à ce qu'une disposition fiscale ait un caractère rétroactif ; que la circonstance qu'une telle disposition soit contenue dans une loi de finances ne saurait interdire une telle rétroactivité ».

(2) Auparavant, la loi fiscale applicable aux revenus, bénéfiques et gains réalisés au cours de l'année N était celle en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de ladite année N.

(3) CE, 18 mars 1988, Firino Martel.

(4) Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1999.

(5) Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987.

réduction de 20 % sur les droits de mutation à titre gratuit opérée par la loi de finances pour 1982 <sup>(1)</sup> a concerné les mutations opérées à compter du 9 juillet 1981.

De ce que les dispositions des lois de finances pour l'année N + 1 portent sur les faits générateurs d'imposition survenus au cours de l'année N, certains ont déduit que l'on pouvait parler de « petite rétroactivité » en matière fiscale.

Mais il s'agit d'un abus de langage, car la date de détermination des règles applicables à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés coïncide avec celle à laquelle le fait générateur de l'impôt est réputé être survenu, à savoir le 31 décembre <sup>(2)</sup>.

En effet, en matière d'impôt sur le revenu, le fait générateur de l'impôt est fixé au dernier jour de l'année civile de réalisation ou de mise à disposition des revenus <sup>(3)</sup>. En matière d'impôt sur les sociétés, le fait générateur de l'impôt est fixé au jour de la clôture de l'exercice <sup>(4)</sup> qui, en pratique, coïncide pour la plupart des sociétés avec le dernier jour de l'année civile. La loi de finances de l'année N étant publiée au plus tard le dernier jour de ladite année N, elle entre en vigueur au moment où est réputé survenir le fait générateur de l'impôt (voire un ou plusieurs jours avant) et régit ainsi la détermination de l'impôt au titre des revenus, bénéfiques et gains réalisés pendant les jours de l'année N qui ont précédé cette entrée en vigueur.

Plutôt que de la « petite rétroactivité » de la loi fiscale, il convient donc de parler de sa « rétrospectivité », comme l'a suggéré le conseil des impôts en 1994 <sup>(5)</sup>. La loi fiscale est « rétrospective » au sens où elle s'applique à des opérations qui sont déjà intervenues au moment où elle est votée et qui ont été décidées dans un contexte fiscal potentiellement différent.

S'il est indéniable que la fixation en fin d'année des règles d'assiette et de taux de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés constitue un facteur de réactivité de la politique fiscale, d'ajustement des dépenses et des recettes de l'État, il n'en reste pas moins que cette règle présente l'inconvénient de laisser le contribuable dans l'ignorance du régime fiscal qui sera applicable aux opérations qu'il accomplit en cours d'année.

Il faut cependant noter qu'il ne s'agit pas là d'une exception française et que de nombreux États déterminent peu ou prou les règles applicables aux revenus de l'année au cours de l'exercice budgétaire ou lors de sa clôture.

---

(1) Loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981.

(2) Pour l'impôt sur le revenu : articles 12 et 36 du code général des impôts (CGI). Pour l'impôt sur les sociétés : article 209 du même code.

(3) CE, Ass., 5 janvier 1962, Sieur X, Recueil Lebon, p. 7.

(4) CE, Ass., 16 mars 1956, Sieur Garrigou, Recueil Lebon, pp. 121-122.

(5) Conseil des impôts, Fiscalité et vie des entreprises, Rapport remis au président de la République, 1994, vol. I, p. 346.

### La rétrospectivité fiscale chez nos partenaires

Au sein de sept États de référence (États-Unis, Royaume-Uni, Allemagne, Pays-Bas, Belgique, Italie, Espagne), on constate toujours l'existence d'une « rétrospectivité » des lois fiscales, plus ou moins développée.

Aux **États-Unis**, si, en principe, les lois de finances ne sont pas rétrospectives (le régime fiscal applicable aux revenus, bénéfices et gains réalisés au cours de l'année N étant celui en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de la même année), les exceptions ont récemment eu tendance à se multiplier.

Au **Royaume-Uni**, dans la mesure où l'exercice budgétaire commence le 1<sup>er</sup> avril de l'année civile N pour s'achever le 31 mars de l'année civile N + 1, les revenus, bénéfices et gains réalisés au cours de l'année civile N se voient appliquer pour partie le régime d'imposition de l'année fiscale N-1 (s'ils sont réalisés de janvier à mars), et pour partie celui de l'année fiscale N (s'ils sont réalisés de mars à décembre).

En **Allemagne**, comme en France, toute loi fiscale adoptée au cours de la période d'imposition produit ses effets sur l'ensemble de la période d'imposition. La Cour constitutionnelle de Karlsruhe admet même que la loi de finances promulguée après l'expiration de la période d'imposition s'applique aux revenus, bénéfices et gains réalisés durant cette période dès lors que la loi de finances en cause a été adoptée au cours de cette même période.

Aux **Pays-Bas**, en **Belgique**, en **Italie** et en **Espagne**, le régime fiscal relatif à un exercice déterminé s'applique aux revenus, bénéfices et gains réalisés au cours de l'exercice précédent, sous réserve des impositions faisant l'objet d'une retenue à la source.

Pas plus que les effets « rétrospectifs » des lois de finances, les effets économiquement rétroactifs d'une mesure fiscale ne peuvent être assimilés à la rétroactivité « juridique » au sens strict.

### 3. La rétroactivité « économique » des lois fiscales.

Sans être juridiquement rétroactives, des lois fiscales ne disposant que pour l'avenir peuvent avoir un effet économiquement rétroactif en bouleversant le traitement fiscal des situations en cours.

Ainsi, l'abrogation anticipée d'une exonération fiscale ou d'un régime fiscal favorable, lorsqu'elle n'entraîne pas de rappel de taxe, n'est pas juridiquement rétroactive mais produit des effets analogues à ceux d'un dispositif juridiquement rétroactif dans la mesure où elle modifie les fondements des calculs microéconomiques d'emploi, de production et d'investissement que des contribuables ont effectués dans le passé.

Par exemple, l'article 14-I de la loi de finances pour 1984 <sup>(1)</sup> a ramené de 25 à 15 ans la durée d'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les immeubles antérieurs à 1973.

Ces mesures constituent de véritables ruptures des engagements de l'État et trahissent la confiance légitime que les contribuables peuvent avoir dans leurs institutions et dans leurs représentants.

---

(1) Loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983.

Plus encore que les lois fiscales « juridiquement » rétroactives, ce sont les lois fiscales « économiquement » rétroactives qui, à juste titre, suscitent l'indignation de nos concitoyens.

Comme l'a écrit jadis notre collègue Jean-Luc Warsmann, « *il apparaît que les situations les plus choquantes naissent de dispositions économiquement, mais non juridiquement, rétroactives, et qu'en tout état de cause, la frontière entre ces deux notions, parfois très formelle, voire byzantine, ne peut qu'être mal comprise par les contribuables* »<sup>(1)</sup>.

## **II. – LA NÉCESSITÉ DE PROLONGER L'ENCADREMENT JURISPRUDENTIEL CROISSANT DES LOIS FISCALES RÉTROACTIVES PAR UNE RÉVISION CONSTITUTIONNELLE.**

Le principe de non-rétroactivité des lois fiscales étant dépourvu de valeur constitutionnelle, le juge, qu'il soit européen, constitutionnel, judiciaire ou administratif, s'évertue depuis plusieurs décennies à poser des bornes aux vellétés qu'a le législateur de doter des mesures fiscales d'un effet juridiquement ou économiquement rétroactif, lorsque celles-ci portent atteinte à des droits fondamentaux.

Le pouvoir constituant doit désormais prendre ses responsabilités et tout à la fois consacrer et parfaire les constructions jurisprudentielles en inscrivant dans le marbre de notre Constitution un principe de non-rétroactivité des lois fiscales analogue au principe de non-rétroactivité des lois pénales plus sévères qu'ont énoncé jadis les rédacteurs de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

### **A. LA RÉTROACTIVITÉ DES LOIS FISCALES EST DE PLUS EN PLUS ENCADRÉE PAR LE JUGE.**

Sous l'influence du juge européen<sup>(2)</sup>, les juges constitutionnel, judiciaire et administratif français ont développé une jurisprudence posant des bornes à la rétroactivité des lois fiscales.

#### **1. L'encadrement des lois fiscales « économiquement » rétroactives par le juge européen.**

Si l'article 103 de la Loi fondamentale allemande n'interdit les lois rétroactives qu'en matière pénale, la Cour constitutionnelle de Karlsruhe a soumis

---

(1) Rapport n° 1191 fait au nom de la commission des Lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République sur la proposition de loi organique n° 1151 de M. Nicolas Sarkozy et plusieurs de ses collègues, modifiant l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, p. 14.

(2) La Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) a jugé, sur le fondement de l'article 6 § 1 de la CESDH, qui garantit le droit au procès équitable, que les lois de validation devaient être justifiées par un motif impérieux d'intérêt général et ne pas intervenir tardivement dans le déroulement des procédures juridictionnelles (CEDH, 28 octobre 1999, Zielinski, Pradal, Gonzales et autres contre France).

la constitutionnalité des lois rétroactives intervenant en d'autres matières à la double condition :

- qu'elles servent l'intérêt supérieur de la collectivité ;
- qu'elles ne portent pas atteinte au principe de « confiance légitime » (« *Vertrauensschutz* ») des citoyens dans la continuité de l'ordonnement juridique.

La **Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)** a fait sien ce principe de « confiance légitime », qu'elle a mentionné dans plusieurs centaines de ses arrêts et qu'elle a érigé en principe général du droit européen en 1973 et, plus nettement encore, en 1978 <sup>(1)</sup>.

Toutefois, ce principe de confiance légitime ne joue que :

– si l'administration a fait naître des espérances fondées dans le chef d'un particulier en ayant pris un engagement crédible, ce qui est le cas lorsqu'elle a instauré une réglementation pour une période déterminée <sup>(2)</sup> ;

– si la confiance du particulier est raisonnable, ce qui exige de lui qu'il fasse preuve de bonne foi <sup>(3)</sup> et de diligence, notamment si la modification est prévisible <sup>(4)</sup> ;

– s'il ne se heurte pas aux intérêts impérieux de l'Union européenne <sup>(5)</sup>.

Par ailleurs, ce principe ne saurait empêcher l'édition d'une réglementation nouvelle ayant vocation à régir les effets futurs de situations nées sous l'empire de la réglementation antérieure <sup>(6)</sup>.

Le **Conseil constitutionnel** s'est toujours refusé à reconnaître l'existence d'un principe de confiance légitime. Au sujet de la loi de finances pour 1997, le Conseil a jugé qu'« aucune norme constitutionnelle ne garantit par ailleurs un principe dit “ de confiance légitime ” » <sup>(7)</sup>.

En revanche, après s'y être refusé <sup>(8)</sup>, le **Conseil d'État** a admis l'existence d'un principe de sécurité juridique, dont le principe de confiance légitime est le corollaire <sup>(9)</sup>.

---

(1) CJCE, 5 juin 1973, Commission contre Conseil, et, 3 mai 1978, Töpfer contre Commission.

(2) CJCE, 18 mars 1975, Deuka.

(3) CJCE, 25 mai 1975, Mackprang.

(4) CJCE, 19 novembre 1988, Espagne contre Conseil.

(5) CJCE, 25 janvier 1979, Racke.

(6) CJCE, 16 mai 1979, Tomadini ; 5 mai 1981, Dürbeck.

(7) Conseil constitutionnel, décision n° 96-385 DC du 30 décembre 1996, considérant n° 18. Solution réitérée dans une décision n° 97-391 DC du 7 novembre 1997, considérant n° 6.

(8) CE, 16 mars 1998, Association des élèves, des parents d'élèves et des professeurs des classes.

(9) CE, Ass., 24 mars 2006, Société KPMG : « à défaut de toute disposition transitoire dans le décret attaqué, les exigences et interdictions qui résultent du code apporteraient, dans les relations contractuelles légalement instituées avant son intervention, des perturbations qui, du fait de leur caractère excessif au

## 2. L'encadrement des lois fiscales « juridiquement » rétroactives par le juge constitutionnel.

À l'occasion de l'examen de la constitutionnalité de la loi organique portant validation de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française, le Conseil constitutionnel a rappelé les cinq conditions auxquelles est soumise la **constitutionnalité des lois fiscales rétroactives** <sup>(1)</sup> :

- s'agissant des lois de validation :
  - caractère constitutionnel de l'acte validé <sup>(2)</sup> et stricte définition de la portée de la validation, qui doit être ciblée et ne pas avoir pour objet de purger l'acte en cause de toutes ses illégalités possibles <sup>(3)</sup> ;
- s'agissant des lois d'interprétation :
  - respect des garanties légales des exigences constitutionnelles, des dispositions fiscales interprétatives ayant un effet rétroactif ne pouvant avoir sur le patrimoine du contribuable des conséquences d'une ampleur telle qu'elles porteraient atteinte au droit de propriété garanti par la Constitution <sup>(4)</sup> ;
- s'agissant de l'ensemble des lois fiscales rétroactives :
  - respect des décisions de justice passées en force de chose jugée, c'est-à-dire des décisions des juridictions suprêmes ou des décisions d'autres juridictions une fois que le délai d'appel ou de pourvoi s'est écoulé et qu'aucun appel n'a été interjeté ni aucun pourvoi formé <sup>(5)</sup> ;
  - respect du principe de non-rétroactivité des sanctions fiscales plus sévères <sup>(6)</sup>, et, corrélativement, du principe qui interdit de faire renaître des prescriptions légalement acquises <sup>(7)</sup> ;

---

regard de l'objectif poursuivi, sont contraires au principe de sécurité juridique ». Voir également : CE, 30 mars 2007, Société ENEL.

(1) Conseil constitutionnel, décision n° 2002-458 DC du 7 février 2002.

(2) Conseil constitutionnel, décision n° 97-390 DC du 19 novembre 1997.

(3) Conseil constitutionnel, décision n° 99-422 DC du 21 décembre 1999.

(4) Conseil constitutionnel, décision n° 91-298 DC du 24 juillet 1991, considérants n° 24 et n° 25 : « Considérant, au cas présent, que le législateur, en précisant avec effet rétroactif la portée de certaines dispositions de la loi fiscale, a entendu éviter que ne se développent des contestations dont l'aboutissement aurait pu entraîner pour l'État des conséquences dommageables ; que sont expressément sauvegardés les droits nés de décisions de justice passées en force de chose jugée ; que le texte de l'article 7, paragraphe I, ne permet pas d'inférer que le législateur a dérogé au principe de non-rétroactivité des textes à caractère répressif non plus qu'aux règles relatives à la prescription [...] Considérant, par ailleurs, que l'application de l'article 7-I ne saurait avoir pour conséquence, par ses effets sur le patrimoine des contribuables, de porter atteinte au droit de propriété ».

(5) Conseil constitutionnel, décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980.

(6) Conseil constitutionnel, décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982.

(7) Conseil constitutionnel, décision n° 88-250 DC du 29 décembre 1988.

– existence d’un motif d’intérêt général suffisant<sup>(1)</sup>, qui ne saurait s’entendre d’un motif purement financier<sup>(2)</sup>.

La recherche d’un « motif d’intérêt général suffisant » témoigne de ce que le Conseil constitutionnel exerce un contrôle renforcé sur les motifs invoqués pour justifier la rétroactivité de mesures fiscales. Le Conseil semble ancrer ce contrôle sourcilieux dans l’exigence de la garantie des droits, posée par l’article 16 de la Déclaration des droits de l’homme et du citoyen<sup>(3)</sup>.

Comme le note M<sup>e</sup> Bruno Gibert, « *l’évolution récente de la jurisprudence du Conseil constitutionnel va indéniablement dans le sens d’un encadrement plus strict des lois rétroactives* »<sup>(4)</sup>.

### **3. L’encadrement des lois fiscales interprétatives par le juge judiciaire.**

Dans un souci de protection du contribuable, le juge judiciaire s’est montré soucieux d’encadrer la rétroactivité des lois fiscales interprétatives. Celle-ci :

- ne se présume pas ;
- est d’interprétation stricte.

En 1990, la Cour de cassation a refusé de reconnaître une portée rétroactive à une loi fiscale interprétative dès lors qu’existait le moindre doute sur l’intention du législateur<sup>(5)</sup>. Le juge judiciaire a ainsi exprimé son **refus de présumer la rétroactivité d’une loi fiscale interprétative**.

---

(1) Conseil constitutionnel, décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, considérant n° 5 : « le principe de non-rétroactivité des lois n’a valeur constitutionnelle, en vertu de l’article 8 de la Déclaration des droits de l’homme et du citoyen, qu’en matière répressive ; que, néanmoins, si le législateur a la faculté d’adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu’en considération d’un motif d’intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ».

(2) Conseil constitutionnel, décision n° 95-369 DC du 28 décembre 1995, considérant n° 35 : « Considérant que si le législateur a la faculté d’user de son pouvoir de prendre des dispositions rétroactives afin de valider à la suite de l’intervention d’une décision passée en force de chose jugée et dans le respect de cette dernière des actes administratifs, il ne peut le faire qu’en considération de motifs d’intérêt général ; qu’eu égard aux sommes concernées et aux conditions générales de l’équilibre financier du budget annexe de l’aviation civile qui n’étaient pas susceptibles d’être affectées en l’espèce, la seule considération d’un intérêt financier lié à l’absence de remise en cause des titres de perception concernés ne constituait pas un motif d’intérêt général autorisant le législateur à faire obstacle aux effets d’une décision de justice déjà intervenue et le cas échéant d’autres à intervenir ».

(3) Conseil constitutionnel, décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, considérant n° 45 : « Considérant, en second lieu, qu’il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d’abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d’autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu’en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamés par l’article 16 de la Déclaration de 1789 s’il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d’intérêt général suffisant ».

(4) B. Gibert, Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l’attractivité du territoire, *Rapport remis au ministre de l’Économie, des finances et de l’industrie en septembre 2004*, p. 71.

(5) Cass. com. 6 juin 1990, n° 89-11770.

Par ailleurs, le législateur ayant parfois pu prendre prétexte d'une interprétation pour compléter des dispositifs fiscaux, le juge judiciaire s'est reconnu le **droit de contrôler la réalité du caractère interprétatif d'une loi fiscale** <sup>(1)</sup>.

#### **4. L'encadrement de la « rétroactivité » des lois fiscales par le juge administratif.**

Dans ses décisions relatives à la troisième loi de finances rectificative pour 2012 et à la loi de finances pour 2013, le Conseil constitutionnel a expressément déclaré que la « rétroactivité » (ou « petite rétroactivité ») des lois fiscales était conforme à la Constitution <sup>(2)</sup>. Il s'est en particulier prononcé en faveur de la constitutionnalité de la pratique du « *fair announce* » en vertu de laquelle des dispositions fiscales peuvent rétroagir à la date à laquelle elles ont été annoncées, pour éviter des effets d'aubaine ou d'évasion fiscale <sup>(3)</sup>.

Pourtant, cette « rétroactivité » peut apparaître choquante, car elle trahit tout autant la confiance légitime de nos concitoyens que le fait la rétroactivité « juridique » et surtout « économique » de certaines mesures fiscales.

C'est bien parce que la « petite rétroactivité » que l'actuelle majorité a initialement envisagé de conférer au dispositif de refiscalisation des heures supplémentaires était particulièrement scandaleuse pour nos concitoyens qu'elle a finalement décidé, sous la pression de l'opposition, d'en fixer les effets au 1<sup>er</sup> septembre (et non au 1<sup>er</sup> janvier) de l'année 2012 <sup>(4)</sup>.

---

(1) *Cass. com.* 7 avril 1992, n° 89-20418 : « l'article 10-II de la loi du 29 décembre 1989, qui n'a pas un caractère interprétatif dès lors qu'il tend à substituer de nouvelles conditions d'imposition à celles résultant du texte prétendument interprété, est sans influence sur la solution du litige ».

(2) *Conseil constitutionnel, décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, considérant n° 15* : « Considérant que, d'autre part, les dispositions de l'article 15 de la loi déferée, qui sont applicables aux impositions qui seront dues en 2013 au titre de l'année 2012, modifient, pour les seules cessions à titre onéreux qui ont pris date certaine à compter du 14 novembre 2012, un régime fiscal dont aucune règle constitutionnelle n'impose le maintien ; qu'elles n'affectent pas des situations légalement acquises et ne sont, dès lors, pas contraires à la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 ».

*Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, considérant n° 108* : « Considérant que les dispositions des articles 22, 23 et 24 de la loi déferée, qui sont applicables aux impositions qui seront dues en 2013 au titre de l'année 2012, modifient des avantages fiscaux antérieurement accordés dont aucune règle constitutionnelle n'impose le maintien ; qu'elles n'affectent pas des situations légalement acquises et ne sont, dès lors, pas contraires à la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 ». *Sur ces décisions, voir notamment* : S. Austry, « *Rétroactivité de la loi fiscale : la jurisprudence du Conseil constitutionnel a-t-elle évolué ?* », *Option Finance*, 18 mars 2013, p. 24.

(3) *Conseil constitutionnel, décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, considérant n° 19* : « Considérant que les dispositions du paragraphe I de l'article 18 figuraient dans le projet de loi de finances rectificative déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale le 14 novembre 2012 ; qu'elles ont pour objet de mettre fin à certaines opérations d'optimisation fiscale ; qu'en décidant que ces dispositions ne seraient applicables qu'aux apports qui ont pris date certaine à compter de cette date, le législateur a entendu éviter que le dépôt du projet de loi sur le bureau de l'Assemblée nationale n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif poursuivi ; que, par suite, l'effet rétroactif qui résulte du paragraphe II de l'article 18 est justifié par un motif d'intérêt général suffisant ».

(4) *Article 3 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificatives pour 2012.*

D'ailleurs, le Conseil d'État, dans un arrêt du 9 mai 2012, a commencé de poser les bornes de cette « petite rétroactivité », en se fondant sur l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la CESDH, qui garantit le droit au respect des biens.

Cette affaire mettait en cause un crédit d'impôt institué par la loi de finances pour 1998, pour une durée de trois (1998-2000), afin de favoriser la création d'emploi. Pensant bénéficier de ce crédit d'impôt, une société avait créé trente emplois en 1999. Mais la loi de finances pour 2000 a supprimé le bénéfice de ce crédit d'impôt non seulement pour l'année 2000 mais aussi pour l'année 1999, de sorte que la société requérante s'est vu refuser l'avantage fiscal qu'elle espérait retirer en 1999 des créations d'emploi auxquelles elle avait procédé la même année. Le Conseil d'État a estimé que la société en question « *pouvait utilement invoquer une espérance légitime devant être regardée comme un bien au sens des stipulations de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales* » et qu'en conséquence, « *la suppression du crédit d'impôt, en tant qu'elle avait été décidée à titre rétroactif pour les créations d'emploi réalisées au cours de l'année 1999, était disproportionnée faute de motifs d'intérêt général susceptibles de la justifier* », de sorte que « *l'application rétroactive de cette suppression à la société [...] méconnaissait les stipulations de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales* » <sup>(1)</sup>.

En d'autres termes, le juge administratif a étendu le principe de confiance légitime à la « rétrospectivité » des lois de finances et soumis cette dernière à un contrôle de conventionnalité au regard des dispositions de la CESDH et de ses protocoles additionnels ainsi qu'à un contrôle de proportionnalité au regard des motifs d'intérêt général qui la fondent. Aux termes de la jurisprudence du 9 mai 2012, il semblerait qu'un dispositif fiscal incitatif précisément limité dans le temps puisse être regardé comme faisant naître chez le contribuable une espérance légitime en son maintien, espérance que la « rétrospectivité » d'une loi de finances ultérieure ne saurait remettre en cause sans motif d'intérêt général <sup>(2)</sup>.

Si le juge, qu'il soit européen, constitutionnel, judiciaire ou administratif, a déployé beaucoup d'efforts pour encadrer la rétroactivité des lois fiscales, l'absence de garantie constitutionnelle altère l'esprit d'entreprise des contribuables. L'instabilité de l'environnement juridique de l'entreprise et des particuliers tend à les dissuader de développer leurs activités, de consommer ou d'investir. Qui plus est, l'utilisation intempestive de la rétroactivité en matière fiscale affaiblit la crédibilité et l'efficacité de la politique fiscale, car les contribuables sont moins réceptifs aux incitations fiscales quand ils savent que celles-ci peuvent être remises en cause dans une ou plusieurs années.

---

(1) CE, 9 mai 2012, Société EPI.

(2) Sur cet arrêt du Conseil d'État, voir notamment : S. Austry, « La "petite rétroactivité" est-elle compatible avec la Convention européenne des droits de l'homme ? », Option Finance, 18 juin 2012, pp. 24-25.

Aussi le pouvoir constituant doit-il intervenir pour apporter à nos concitoyens la sécurité juridique qu'ils appellent de leurs vœux.

## **B. LE POUVOIR CONSTITUANT SE DOIT DE PARACHEVER L'ÉDIFICE JURISPRUDENTIEL.**

Les présentes propositions de loi constitutionnelle et organique s'inspirent des nombreuses préconisations qui, dans un passé plus ou moins récent, ont pu être formulées pour mieux encadrer la rétroactivité « juridique » et « économique » des lois fiscales.

### **1. Les initiatives prises dans le passé en faveur de l'encadrement de la rétroactivité des lois fiscales.**

Depuis longtemps les conséquences préjudiciables de la rétroactivité des lois fiscales préoccupent la représentation nationale. De nombreux groupes de travail ont formulé des propositions visant à encadrer cette rétroactivité, qu'elle soit « juridique » ou « économique ».

#### ***a) S'agissant de la rétroactivité « juridique »***

Dès 1986, une commission présidée par Maurice Aicardi avait préconisé une modification de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances (désormais abrogée).

En 1991, M. Pascal Clément, alors député, a déposé une proposition de loi constitutionnelle (n° 1901) visant à prohiber la rétroactivité des lois d'une manière générale, et pas seulement en matière fiscale.

Cette solution radicale n'a pas été retenue par le conseil des impôts qui, dans son 13<sup>e</sup> rapport au président de la République, a préconisé en 1994 le recours à une loi organique pour :

– interdire les lois fiscales rétroactives défavorables au contribuable (sous réserve de celles qui seraient justifiées par un motif d'intérêt général et de celles dont l'antériorité d'effet, par rapport à leur date de publication, n'excéderait pas un an) ;

– interdire les lois fiscales interprétatives (sous réserve de celles qui auraient pour objet de préciser des dispositifs autres que ceux qui concernent l'assiette ou le taux de l'impôt).

En 1999, le sénateur Philippe Marini a déposé des propositions de loi constitutionnelle <sup>(1)</sup> et organique <sup>(2)</sup> qui tout à la fois :

---

(1) Proposition de loi constitutionnelle n° 53 (session 1999-2000) limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives.

(2) Proposition de loi organique n° 54 (session 1999-2000) limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives.

– posaient un principe de non-rétroactivité des lois de finances, des lois de financement de la sécurité sociale et des lois ordinaires ;

– aménageaient des exceptions lorsque les dispositions fiscales rétroactives étaient plus favorables au contribuable que les dispositions antérieures ou lorsqu’elles étaient justifiées par un motif d’intérêt général.

En 2004, notre collègue Alain Suguenot a déposé une proposition de loi constitutionnelle visant à inscrire dans la Constitution le principe de non-rétroactivité des règles relatives à l’assiette et au taux des impositions de toute nature <sup>(1)</sup>, ainsi qu’une proposition de loi organique énonçant les exceptions à ce principe <sup>(2)</sup>.

La même année, M<sup>e</sup> Bruno Gibert, dans le rapport qu’il a remis au ministre de l’Économie, des finances et de l’industrie, a suggéré d’adopter une loi constitutionnelle et/ou organique prohibant les mesures fiscales rétroactives défavorables au contribuable, sous réserve de celles qui seraient justifiées par un « *intérêt général “suffisant” ou plutôt “impérieux”* » <sup>(3)</sup>, ce qui, d’après l’auteur, était le cas des lois de validation.

#### ***b) S’agissant de la rétroactivité « économique »***

Dans son 13<sup>e</sup> rapport au président de la République, le conseil des impôts a préconisé, en 1994, d’adopter une loi organique pour soumettre les lois fiscales disposant pour l’avenir mais s’appliquant à des situations en cours à la double condition :

- qu’elles soient assorties de mesures transitoires ;
- qu’elles respectent les droits fondamentaux garantis par la Constitution.

De son côté, M. Nicolas Sarkozy, alors député, a déposé en 1998 une proposition de loi organique (n° 1151) visant à compléter l’ordonnance du 2 janvier 1959 (désormais abrogée) pour garantir le caractère pluriannuel des avantages fiscaux dont la durée est précisément limitée dans la loi. Il s’agissait d’éviter qu’une loi ultérieure pût remettre en cause des dispositifs fiscaux incitatifs avant leur terme initialement prévu <sup>(4)</sup>. Comme l’a expliqué notre collègue Jean-Luc Warsmann dans son rapport sur cette proposition de loi organique, « *ce dispositif propos[ait] ainsi une réponse préventive aux inconvénients de la rétroactivité des lois fiscales s’appliquant aux situations en cours [et] permet[tait] de garantir la sécurité juridique des contribuables choisissant d’entrer dans un*

---

(1) Proposition de loi constitutionnelle n° 1786 (XIX<sup>e</sup> législature) limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives.

(2) Proposition de loi organique n° 1787 (XIX<sup>e</sup> législature) visant à limiter le recours aux dispositions fiscales rétroactives.

(3) B. Gibert, Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l’attractivité du territoire, Rapport remis au ministre de l’Économie, des finances et de l’industrie en septembre 2004, p. 80.

(4) Proposition de loi organique n° 1151 (XIX<sup>e</sup> législature) modifiant l’ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances.

*régime fiscal incitatif*»<sup>(1)</sup>. Un tel dispositif avait en outre la vertu d'inciter le Gouvernement à avoir une vision politique à moyen terme lorsqu'il met en place un avantage fiscal.

S'inspirant de la démarche de M. Nicolas Sarkozy, les députés Charles Millon et Michel Meylan, en 2000<sup>(2)</sup>, puis le sénateur Jean-Claude Carle, en 2001<sup>(3)</sup>, ont déposé des propositions de loi constitutionnelle et organique reprenant l'essentiel du dispositif élaboré en 1999 par le sénateur Philippe Marini, tout en le complétant par l'inscription, dans la Constitution, d'un principe de « confiance légitime ».

La même année, M<sup>e</sup> Bruno Gibert, dans le rapport précité, a suggéré d'adopter une loi constitutionnelle et/ou organique prohibant :

– la remise en cause d'un dispositif fiscal incitatif dont la durée est limitée dans le temps (à trois ou cinq ans) ;

– l'application d'une modification du régime fiscal aux contrats (notamment d'assurance-vie) conclus avant l'adoption de la loi et n'ayant pas atteint une échéance de huit ans.

### ***c) S'agissant de la rétroactivité***

Dans le rapport qu'il a remis en 2004 au ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie, M<sup>e</sup> Bruno Gibert excluait toute remise en cause de la « rétroactivité » des lois de finances<sup>(4)</sup>. Si la fixation, en début d'année, de l'assiette et du taux de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés permettrait au contribuable de connaître à l'avance la charge fiscale pesant sur les opérations qu'il réaliserait en cours d'année, et, partant, de favoriser une allocation optimale des ressources en consolidant les bases des calculs microéconomiques des particuliers et des entreprises, M<sup>e</sup> Bruno Gibert souligne que la suppression de la « rétroactivité » des lois de finances aurait le double inconvénient :

– de diminuer considérablement la réactivité de la politique fiscale et économique, en neutralisant en grande partie la capacité d'anticipation et d'intervention de l'État, qui devrait déterminer les règles d'imposition applicables au cours d'une année N en fonction des données de l'année N-1 ;

---

(1) Rapport n° 1191 fait au nom de la commission des Lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République sur la proposition de loi organique n° 1151 de M. Nicolas Sarkozy et plusieurs de ses collègues, modifiant l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, p. 26.

(2) Proposition de loi constitutionnelle n° 2251 (X<sup>II</sup><sup>e</sup> législature) portant reconnaissance du principe de sécurité juridique dans la Constitution.

(3) Proposition de loi constitutionnelle n° 222 (session 2000-2001) portant reconnaissance du principe de sécurité juridique dans la Constitution, et proposition de loi organique n° 223 (session 2000-2001) limitant le recours aux dispositions fiscales de portée rétroactive.

(4) B. Gibert, Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire, Rapport remis au ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie en septembre 2004, pp. 77-78.

– d’impliquer le prélèvement de l’impôt sur le revenu par retenue à la source.

S’il est vrai que le conseil des impôts, dans son 20<sup>e</sup> rapport au président de la République, a expliqué que l’adaptation de la norme fiscale aux évolutions économiques et sociales ne devait pas primer le besoin de stabilité du contribuable <sup>(1)</sup>, les présentes propositions de loi n’ont pas pour objet de remettre en cause la « rétroactivité » des lois fiscales.

## **2. L’apport des présentes propositions de loi.**

Les présentes propositions de loi s’inspirent des nombreuses initiatives prises dans le passé par les députés et sénateurs précités.

Partant du double constat que la rétroactivité des lois fiscales mine tant la confiance des entreprises et des investisseurs (français ou étrangers) que la propension des ménages à consommer et à investir, et que le juge, qu’il soit européen, constitutionnel, judiciaire ou administratif, s’efforce d’encadrer cette rétroactivité dans un souci de protection du contribuable, les auteurs de la proposition de loi constitutionnelle n° 567 suggèrent de modifier l’article 34 de notre loi fondamentale pour conférer au principe de non-rétroactivité des lois fiscales une valeur constitutionnelle, au même titre que celle qui est reconnue depuis longtemps au principe de non-rétroactivité des lois pénales plus sévères <sup>(2)</sup>.

Par la même occasion, cette proposition de loi envisage d’inscrire dans la Constitution le principe de sécurité juridique qui, quoiqu’adopté depuis fort longtemps par le juge européen et par nos voisins allemands, n’est aujourd’hui reconnu en France que par le juge administratif <sup>(3)</sup>.

Parce que la rétroactivité des lois fiscales ne nuit pas toujours au contribuable et qu’elle peut être justifiée par un motif d’intérêt général suffisant, la proposition de loi constitutionnelle renvoie à une loi organique le soin d’aménager et de préciser les exceptions qui pourront être faites au principe de non-rétroactivité des règles relatives à l’assiette et au taux des impositions.

L’énoncé détaillé de ces exceptions est l’objet de la proposition de loi organique n° 568 qui suggère notamment d’admettre la rétroactivité des dispositions législatives visant à diminuer l’assiette ou le taux des impôts indirects.

---

(1) *Conseil des impôts*, Les relations entre les contribuables et l’administration fiscale, *Rapport remis au président de la République en novembre 2002*.

(2) *Article 8 de la Déclaration des droits de l’homme et du citoyen*.

(3) *CE, Ass.*, 24 mars 2006, Société KPMG.



## EXAMEN EN COMMISSION

*Au cours de sa réunion du mercredi 29 mai 2013, la Commission examine, sur le rapport de M. Olivier Dassault, la proposition de loi constitutionnelle (n° 567) et la proposition de loi organique (n° 568) tendant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales.*

*Après l'exposé du rapporteur, une discussion générale a lieu.*

**M. Philippe Gosselin.** Voilà un texte que nous avons toujours appelé de nos vœux, mais que nous n'avons hélas jamais voté ! L'insécurité juridique est forte dans notre pays, tout particulièrement sur le plan fiscal, ce qui entretient un climat de défiance peu propice aux investissements à long terme. Il est temps, à l'exemple de pays comme l'Espagne ou l'Allemagne, de garantir une stabilité beaucoup plus forte.

Le vote de ces deux propositions de loi permettra aux investisseurs et aux particuliers de disposer d'une véritable visibilité. L'attractivité de notre pays sera renforcée, pour les étrangers comme pour nos concitoyens, car rien n'est pire, lorsque l'on veut investir, que de ne pas connaître les règles qui seront appliquées. Nous tenons là, en début de législature, une occasion unique de renforcer la confiance et l'État de droit.

Bien sûr, il sera toujours possible de modifier la loi fiscale, mais il est important, lorsque l'on a une décision à prendre, de connaître les règles du jeu et d'être certain qu'elles ne seront pas modifiées. Tous les membres de la Commission auront, je crois, été convaincus par l'exposé de notre rapporteur, que je remercie chaleureusement de son initiative.

**M. Yves Goasdoué.** Ce texte n'ayant, à l'évidence, aucun caractère politique, je vais me contenter d'une analyse technique ! Sur le fond, nos positions sur les questions d'attractivité de notre territoire et de sécurité juridique ne sont d'ailleurs pas très éloignées.

Vous avez déjà présenté plusieurs fois des textes semblables – vous avez, monsieur le rapporteur, oublié de citer Pascal Clément en 1991. Le texte de MM. Sarkozy, Debré et Douste-Blazy n'était pas exactement de même nature, puisqu'il remettait en cause l'annualité budgétaire.

Nous ne sommes pas favorables à vos propositions de loi, qui nous paraissent techniquement dangereuses et difficiles à mettre en œuvre ; de plus, le but recherché est en réalité satisfait par la jurisprudence de la Cour de cassation, du Conseil constitutionnel, du Conseil d'État, et de la Cour européenne des droits de l'homme.

Personne, je crois, ne contestera qu'il est parfois nécessaire de voter des lois de validation, lorsque le législateur s'est trompé : ainsi, en 1993, une simple erreur dans la procédure – le législateur n'avait pas suffisamment précisé la notion de puissance fiscale – aurait pu conduire à l'annulation de toutes les recettes liées à la vignette automobile et à l'imposition de moteurs de plaisance !

Il faut aussi pouvoir clarifier des textes, pour lutter contre l'optimisation fiscale – et les cabinets d'avocats fiscalistes travaillent dur ! –, voire contre l'évasion fiscale, et éviter que la jurisprudence ne soit pas conforme à la volonté de la représentation nationale.

Il faut enfin pouvoir neutraliser le délai entre l'annonce d'une mesure fiscale et sa mise en œuvre. Ainsi, en 1999, a été prise la décision d'assujettir à une taxe sur les plus-values les contribuables qui transféraient leur domicile hors de France : l'entrée en vigueur de ce texte a été fixée au jour de sa discussion en conseil des ministres. Sinon, les gens se seraient organisés pour ne pas tomber sous le coup de la loi au moment où elle serait entrée en vigueur.

Sur la « petite rétroactivité », c'est-à-dire l'imposition de l'année qui précède, nous pourrions être d'accord, mais il y aurait une solution beaucoup plus simple, dont nous avons parlé pendant la campagne électorale, pour régler le problème : la retenue à la source.

D'autre part, le contribuable est déjà protégé par l'interdiction de porter atteinte à l'autorité de la chose jugée, comme par l'interdiction d'instaurer des sanctions plus sévères en matière fiscale – le Conseil constitutionnel a d'ailleurs renforcé sa jurisprudence. Il est également protégé, parce que l'on ne peut évidemment pas faire renaître des prescriptions légalement acquises. Enfin, vous l'avez dit, le Conseil constitutionnel considère que la loi rétroactive doit être fondée sur un motif d'intérêt général suffisant. Votre proposition de loi organique est de ce point de vue moins protectrice que sa jurisprudence actuelle, puisqu'elle n'impose qu'un simple contrôle de proportionnalité en mentionnant un intérêt général « suffisant ».

Enfin, vous vous trompez sur la situation allemande. En Italie, en Belgique, aux États-Unis, au Royaume-Uni, en Espagne même, la situation est peu ou prou la même que la nôtre.

Ne votons donc pas cette proposition de loi, même si, je le répète, elle ne présente à l'évidence aucun caractère politique...

**Mme Marie-Françoise Bechtel.** Je n'ai rien à ajouter à l'excellente argumentation de notre collègue Yves Goasdoué, si ce n'est que, pour qu'une loi fiscale ne puisse être rétroactive, il faut un principe constitutionnel. Il ne suffit pas de l'écrire dans une loi organique : celle-ci n'a pas, contrairement à ce que l'on croit souvent, de valeur normative supérieure à la loi ordinaire. Votre proposition de loi n'est donc qu'une proclamation, un appel au Conseil constitutionnel pour qu'il dégage un principe.

Il n'est pas possible de prévoir ainsi, de façon mécanique, une interdiction de la rétroactivité comme cela a été très bien expliqué. En revanche, l'idée de stabilité fiscale me semble une piste de réflexion très opportune. Je n'y suis pas opposée du tout.

Enfin, toutes les enquêtes montrent que la France est l'un des pays les plus attractifs pour les investisseurs, qui prennent en considération la force de ses services publics, la qualité de son système scolaire et la richesse en ressources humaines des territoires. Notre problème, c'est plutôt que l'attractivité de l'Île-de-France est beaucoup plus grande que celle des autres régions : tous les députés travaillent à renforcer celle de leur circonscription. Si le patriotisme économique des grands groupes soutenus par le contribuable français depuis de longues années pouvait jouer un rôle en ce sens, monsieur Dassault, alors nous aurions fait progresser le redressement de notre pays !

**M. Gilbert Collard.** C'est étonnant : chaque fois qu'il est question d'argent, les grands principes en prennent un coup, et un rude ! Le code civil, le code pénal, la Déclaration des droits de l'homme interdisent tous la rétroactivité de la loi. Il n'y a qu'en matière fiscale qu'elle est possible ! Mais les grands principes, qui constituent notre socle démocratique, peuvent-ils connaître des exceptions sous le seul motif qu'il s'agit d'argent ? Si l'on répond par l'affirmative, on ouvre la porte à d'autres excès ! Ces propositions de loi me paraissent donc bonnes sur le principe, quoique discutables sur la forme : l'argent ne peut pas être roi !

Mais, si on tolère des exceptions au principe de non-rétroactivité, les principes généraux du droit seront de plus en plus souvent bafoués – ils le sont déjà, et c'est très inquiétant, car cela crée une grande insécurité juridique. Pour la sécurité de chacun, et pas forcément pour la protection du fric, rappelons donc une fois pour toutes que la loi ne peut pas être rétroactive. Je veux être clair : je regrette d'avoir à tenir ces propos sur la loi fiscale ; j'aurais préféré les dire sur une autre matière. Mais aller ainsi de concession en concession peut un jour devenir dangereux.

**M. Jacques Bompard.** Je suis ici l'inlassable défenseur de la simplification : la loi française est devenue inconnaissable, donc impraticable pour les citoyens. Il s'agit d'en revenir à nos principes : les lois fiscales ne doivent pas déroger au droit commun. Dans les décisions d'investissement, la fiscalité est un facteur très important. Si l'on choisit un investissement amortissable sur dix ans, et que les règles fiscales changent avant le terme des dix années, cela ne va pas ! Imaginez un chirurgien dentiste qui ne respecte pas un devis remis à son patient : que dirait le patient ? Que dirait la loi ? Elle le sanctionnerait durement.

Aujourd'hui, les citoyens ont le sentiment que les promesses n'engagent pas les hommes politiques, qu'ils font face à un État menteur, escroc. On ne peut pas l'accepter. J'appuie donc la proposition de M. le rapporteur.

**M. Jean-Luc Warsmann.** Je veux d'abord féliciter notre rapporteur pour son travail. Depuis plusieurs siècles, nous avons trouvé un équilibre en matière de loi pénale, avec la non-rétroactivité d'une loi pénale plus dure ; il nous faut en trouver un en matière fiscale, car la situation actuelle altère l'attractivité économique de notre pays et porte atteinte à la crédibilité de notre droit.

Ainsi, le crédit d'impôt recherche, qui est l'un des dispositifs qui rendent notre pays très attractif, a été affaibli par les débats récurrents lors du vote de chaque loi de finances ; nous avons perdu des implantations de laboratoires de recherche, car ce dispositif était considéré comme non sécurisé. Cette instabilité nuit au succès des investissements à long terme, donc à l'attractivité de notre pays et par répercussion à nos finances publiques.

Le législateur doit, bien sûr, pouvoir rectifier des erreurs ou des mésinterprétations, mais l'équilibre actuel, je le répète, n'est pas satisfaisant. Notre rapporteur a eu raison de mettre ce débat à l'ordre du jour.

**Mme Anne-Yvonne Le Dain.** Je saisis l'occasion de ce débat pour souligner que le problème se pose aussi en matière pénale : la rétroactivité de la loi a été appliquée, il y a deux ans, après le drame de l'assassinat de la jeune Léa. Les aveux de son assassin, enregistrés le 1<sup>er</sup> janvier, ont été annulés parce que, quelques mois plus tard, malgré un vote de l'Assemblée nationale, l'administration a conclu à la rétroactivité de la loi à compter du 1<sup>er</sup> janvier.

Nous sommes dans une situation dramatique : la question de la rétroactivité est souvent utilisée de façon aléatoire. Son sens juridique est perdu. Nous avons besoin de vivre dans la sécurité juridique. Nous ne pouvons nous contenter de naviguer au gré des errements administratifs ou politiques !

**M. le rapporteur.** Madame Le Dain, il n'est ici question que de rétroactivité fiscale.

Gilbert Collard a eu raison d'affirmer que l'interdiction de la rétroactivité fiscale serait une bonne chose. Ne faisons pas de complexes, n'ayons pas peur de traiter de droit fiscal !

Merci, monsieur Goasdoué, pour la précision de votre analyse. J'ai cité Pascal Clément dans mon rapport, mais je souligne ici que son initiative était beaucoup plus radicale que la mienne, puisqu'elle portait sur la rétroactivité en général.

Je sens poindre ce matin un certain consensus. Mme Bechtel a raison d'appeler de ses vœux la stabilité ; mais c'est justement l'étape qui précède la non-rétroactivité. Nous souhaitons aller dans la même direction : pourquoi ne pas faire un effort ? Je souligne également que je dépose à la fois une proposition de loi organique et une proposition de loi constitutionnelle : si le principe n'est pas inscrit dans la Constitution, il risque d'être bafoué.

Je remercie de leur soutien MM. Gosselin et Warsmann. Même si ces textes ne sont pas votés cette fois, nous aurons pris date.

Nous avons beaucoup parlé d'intérêt général. Droite ou gauche, nous avons tous beaucoup abusé de cette notion, et nous l'avons surtout trop systématiquement associée à l'idée d'exception. En matière fiscale, chaque année est exceptionnelle ! L'intérêt général, aujourd'hui, doit être mieux défendu et mieux précisé.

Monsieur Goasdoué, c'est justement parce que le Conseil constitutionnel se refuse à le consacrer qu'il faut une loi constitutionnelle pour prévoir ce principe de confiance légitime. Il faut prévoir la possibilité de voter des lois de validation si elles sont favorables au contribuable, comme il faut prévoir des mesures pour ce qui est du délai qui s'écoule entre l'annonce d'une mesure et son entrée en vigueur : ces points sont abordés par l'amendement à la loi organique que j'ai déposé.

Enfin, s'agissant du caractère protecteur de la législation, l'amendement précise la notion d'intérêt général « suffisant », inscrivant ainsi dans la loi organique les principes dégagés par la jurisprudence du Conseil constitutionnel.

*La Commission passe à l'examen de l'article unique de la proposition de loi constitutionnelle.*

## EXAMEN DES ARTICLES

*Article unique de la proposition de loi constitutionnelle n° 567*

(Article 34 de la Constitution)

### **Inscription dans la Constitution des principes de sécurité juridique et de non-rétroactivité des règles relatives à l'assiette et au taux des impositions**

L'article 34 de la Constitution définit le domaine de la loi. Outre les règles relatives aux droits civiques et aux libertés fondamentales, au droit civil (nationalité, état, capacité des personnes, régimes matrimoniaux, successions et libéralités) et au droit pénal (détermination des crimes, des délits et des peines, procédure pénale, etc.), il revient à la loi de fixer les règles concernant « *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* », en application du cinquième alinéa de l'article 34.

C'est donc naturellement à cette place que doit être inscrit le principe constitutionnel de non-rétroactivité des dispositions fiscales relatives à l'assiette et au taux des impositions.

Dans la mesure où ce principe n'est qu'une des facettes du principe, plus général, de sécurité juridique, il a paru opportun aux auteurs de la proposition de loi de saisir l'occasion de la révision constitutionnelle rendue nécessaire par l'encadrement de la rétroactivité des lois fiscales pour inscrire dans notre loi fondamentale le principe de sécurité juridique.

#### **1. La consécration constitutionnelle du principe de sécurité juridique.**

À la différence de certains de nos partenaires européens, comme l'Espagne, dont la Constitution du 31 octobre 1978, en son article 9, alinéa 3, garantit la « sécurité juridique », aucun texte de nature constitutionnelle ne mentionne et définit ce principe en France.

C'est à la doctrine qu'il est revenu de définir le principe de sécurité juridique, qu'il faut entendre comme « *une exigence de fiabilité de l'environnement juridique, celle-ci tenant à la fois à la stabilité, à la lisibilité, à la conformité démocratique et à l'effectivité de la règle de droit (avec une insistance sur le premier de ces éléments)* »<sup>(1)</sup>.

On ne peut pas nier que les textes et la jurisprudence constitutionnels aient peu ou prou consacré certaines acceptions du principe de sécurité juridique :

– le droit à la sûreté, garanti par l'article 2 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et par l'article 66 de la Constitution du 4 octobre 1958 ;

---

(1) J. - E. Schoettl, L'Actualité juridique. Droit administratif (AJDA), 20 décembre 1997, p. 971.

- la garantie des droits, posée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 ;
- le respect des situations légalement acquises <sup>(1)</sup> ;
- la complétude de la loi, qui conduit à censurer les cas d'incompétence négative, comme celui où le législateur établit une contribution nouvelle en en fixant le taux, mais sans en déterminer ni l'assiette ni les modalités de recouvrement <sup>(2)</sup> ;
- l'exigence d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi <sup>(3)</sup> ;
- l'exigence de clarté et de loyauté du référendum <sup>(4)</sup> ;
- le respect du droit au juge et des droits de la défense <sup>(5)</sup> ;
- le respect de la liberté contractuelle <sup>(6)</sup>, de la liberté d'entreprendre, et du droit de propriété, garanti par l'article 17 de la Déclaration de 1789.

Toutefois, le Conseil constitutionnel s'est refusé à reconnaître un principe de « confiance légitime » <sup>(7)</sup> et il n'a jamais expressément mentionné dans ses décisions le principe de sécurité juridique <sup>(8)</sup>, alors que le Conseil d'État, de son côté, a consacré ce dernier principe <sup>(9)</sup>.

En leur temps, les députés Charles Millon et Michel Meylan avaient proposé de modifier l'article 34 de la Constitution pour y faire expressément référence au principe de « confiance légitime » consacré en droit allemand et en droit européen <sup>(10)</sup>.

En 2004, notre collègue Alain Suguenot a suggéré de modifier l'article 34 de la Constitution pour y mentionner le principe de sécurité juridique <sup>(11)</sup>.

Près de dix ans plus tard, le temps paraît venu de consacrer enfin ce principe que nos voisins allemands et espagnols ont adopté depuis longtemps et

---

(1) Conseil constitutionnel, décision n° 84-181 DC des 10 et 11 octobre 1984.

(2) Conseil constitutionnel, décision n° 91-283 DC du 8 janvier 1991.

(3) Conseil constitutionnel, décision n° 99-421 DC du 16 décembre 1999.

(4) Conseil constitutionnel, décisions n° 87-226 DC du 2 juin 1987 et n° 2000-428 du 4 mai 2000.

(5) Conseil constitutionnel, décisions n° 76-70 DC du 2 décembre 1976 et n° 81-127 DC des 19 et 20 janvier 1981.

(6) Conseil constitutionnel, décision n° 98-401 DC du 10 juin 1998.

(7) Conseil constitutionnel, décision n° 96-385 DC du 30 décembre 1996, considérant n° 18 : « aucune norme constitutionnelle ne garantit par ailleurs un principe dit “de confiance légitime” ». Cette position a été réaffirmée dans une décision n° 97-391 DC du 7 novembre 1997, considérant n° 6.

(8) F. Luchaire, « La sécurité juridique en droit constitutionnel français », Cahiers du Conseil constitutionnel, n° 11, décembre 2001.

(9) CE, Ass., 24 mars 2006, Société KPMG : « à défaut de toute disposition transitoire dans le décret attaqué, les exigences et interdictions qui résultent du code apporteraient, dans les relations contractuelles légalement instituées avant son intervention, des perturbations qui, du fait de leur caractère excessif au regard de l'objectif poursuivi, sont contraires au principe de sécurité juridique ».

(10) Proposition de loi constitutionnelle n° 2251 (X<sup>e</sup> législature) portant reconnaissance du principe de sécurité juridique dans la Constitution.

(11) Proposition de loi constitutionnelle n° 1786 (X<sup>II</sup> législature) limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives.

dont le juge européen a abondamment fait application dans ses décisions<sup>(1)</sup>. Chaque citoyen français devrait avoir la garantie constitutionnelle de connaître à l'avance et de manière précise les avantages et inconvénients de ses actes au regard des règles de droit qui s'imposent à lui.

C'est donc de façon tout à fait opportune que la présente proposition de loi constitutionnelle tend à modifier le cinquième alinéa de l'article 34 de notre Constitution pour y mentionner expressément le principe de sécurité juridique auquel est lié le principe de non-rétroactivité des lois fiscales et dont ce dernier n'est qu'une application dans un pan du droit.

## **2. L'affirmation d'un principe de non-rétroactivité des règles relatives à l'assiette et au taux des impositions.**

Le présent article suggère de dissocier nettement les règles ayant trait au régime d'émission de la monnaie, qui, elles aussi, relèvent du domaine de la loi, des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. L'ensemble de ces règles sont aujourd'hui regroupées au sein du même alinéa 5 de l'article 34 de la Constitution.

Il propose donc de remplacer ce cinquième alinéa par deux alinéas traitant, pour l'un, du régime d'émission de la monnaie (sixième alinéa nouveau), et pour l'autre, des règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures (cinquième alinéa nouveau).

Outre le principe de sécurité juridique, ce cinquième alinéa nouveau poserait le principe de non-rétroactivité des règles relatives à l'assiette et au taux des impositions de toutes natures en excluant ainsi du champ de ce principe les règles relatives aux modalités de recouvrement des impôts et en renvoyant par ailleurs à une loi organique le soin de préciser les exceptions au principe.

Cette rédaction s'inspire de celle qu'a retenue le sénateur Philippe Marini, dans l'article unique de la proposition de loi constitutionnelle limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives qu'il a déposée en novembre 1999<sup>(2)</sup>.

Notre collègue sénateur proposait, lui aussi, de consacrer deux alinéas distincts au régime d'émission de la monnaie et aux règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, d'une part, et, d'autre part, de compléter l'alinéa qui intègre la matière fiscale dans le domaine de la loi par une phrase précisant que « *les règles relatives à l'assiette et au taux ne sont pas rétroactives sauf dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique* ».

---

(1) CJCE, 5 juin 1973, Commission contre Conseil, et, 3 mai 1978, Töpfer contre Commission.

(2) Proposition de loi constitutionnelle n° 53 (session 1999-2000) limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives.

Une fois le principe de non-rétroactivité des règles relatives à l'assiette et au taux des impositions gravé dans le marbre de notre Constitution, les lois de finances, les lois de financement de la sécurité sociale et les lois ordinaires ne pourront plus y déroger.

Il faut néanmoins souligner que, si le présent article était adopté dans sa rédaction actuelle, la « rétroactivité » et la rétroactivité « économique » des lois fiscales resteraient possibles, puisqu'elles ne constituent pas une forme de rétroactivité juridique au sens strict.

### **3. L'aménagement de possibles exceptions par le renvoi à une loi organique.**

L'énoncé détaillé des exceptions au principe de non-rétroactivité des lois fiscales n'a pas sa place dans la Constitution, compte tenu du degré de généralité de celle-ci et de la lourdeur de la procédure de révision constitutionnelle qu'exigerait la modification de la liste de ces exceptions.

C'est la raison pour laquelle les auteurs de la proposition de loi, comme tous les parlementaires qui ont déposé des propositions de loi constitutionnelle visant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales, ont jugé préférable de renvoyer à une loi organique le soin de préciser les cas où des dispositions fiscales de nature législative et de portée rétroactive pourront être admises.

C'est l'option qu'ont retenue aussi bien M. Philippe Marini<sup>(1)</sup> que MM. Jean-Claude Carle<sup>(2)</sup> et Alain Suguenot<sup>(3)</sup>. Comme ce dernier, les auteurs de la proposition de loi constitutionnelle ont déposé concomitamment une proposition de loi constitutionnelle et une proposition de loi organique.

\*

\* \*

*La Commission rejette l'amendement rédactionnel CL 1 du rapporteur.*

*Puis elle rejette l'article unique et, partant, la proposition de loi constitutionnelle.*

*Elle en vient ensuite à l'examen des articles de la proposition de loi organique.*

---

(1) Proposition de loi constitutionnelle n° 53 (session 1999-2000) limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives, et proposition de loi organique n° 54 (session 1999-2000) limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives.

(2) Proposition de loi constitutionnelle n° 222 (session 2000-2001) portant reconnaissance du principe de sécurité juridique dans la Constitution, et proposition de loi organique n° 223 (session 2000-2001) limitant le recours aux dispositions fiscales de portée rétroactive.

(3) Proposition de loi constitutionnelle n° 1786 (XII<sup>e</sup> législature) limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives, et proposition de loi organique n° 1787 (XII<sup>e</sup> législature) visant à limiter le recours aux dispositions fiscales rétroactives.

*Article 1<sup>er</sup> de la proposition de loi organique n° 568*

**Aménagement d'exceptions au principe de non-rétroactivité des règles relatives à l'assiette et au taux des impositions**

Une fois ancré dans la Constitution, le principe de non-rétroactivité des lois fiscales peut faire l'objet d'aménagements dans le cadre d'une loi organique. L'ancrage constitutionnel est cependant impératif, car une loi organique ne peut intervenir que dans les domaines et pour les objets limitativement énumérés par la Constitution. L'affirmation du principe de non-rétroactivité des règles relatives à l'assiette et au taux des impositions dans la seule loi organique aurait très certainement conduit à une censure par le Conseil constitutionnel, car aucune norme de nature constitutionnelle ne fait référence à ce principe.

Comme l'explique M. Bruno Genevois, « *la loi organique a une situation spécifique au sein de la hiérarchie des normes : si elle doit respecter la Constitution et est soumise à cette fin à un contrôle de constitutionnalité obligatoire, elle s'impose à la loi ordinaire* »<sup>(1)</sup>, de sorte qu'une loi ordinaire, une loi de finances et une loi de financement de la sécurité sociale ne peuvent :

- ni méconnaître les dispositions d'une loi organique<sup>(2)</sup> ;
- ni empiéter sur le domaine de la loi organique<sup>(3)</sup>.

Le vecteur de la loi organique permet ainsi de s'assurer que le principe de non-rétroactivité des lois fiscales sera observé par le législateur non seulement dans les lois ordinaires, mais aussi et surtout dans les lois de finances et de financement de la sécurité sociale.

Le premier alinéa du présent article réaffirme avec force ce principe.

Cependant, il est impératif d'y aménager des exceptions. En effet, la rétroactivité des lois fiscales n'est pas toujours préjudiciable au contribuable. La rétroactivité d'une mesure d'exonération, qui n'est pas contraire aux intérêts du contribuable, peut être nécessaire, comme l'a montré l'article 19-VI de la loi de finances pour 1984<sup>(4)</sup>, qui a exonéré les biens professionnels de l'impôt sur la fortune (ISF), de façon rétroactive, à la suite des grandes difficultés techniques constatées lors de la mise en œuvre de l'imposition de ces biens au titre de l'ISF. Dans cette hypothèse, une mesure d'exonération ne valant que pour l'avenir aurait laissé la porte ouverte à un abondant contentieux.

C'est la raison pour laquelle le deuxième alinéa du présent article propose d'inscrire dans la loi organique la validité des dispositions législatives qui diminuent rétroactivement l'assiette ou le taux des impôts indirects.

Comme l'explique le sénateur Philippe Marini qui a introduit une disposition semblable dans sa proposition de loi organique datant de 1999, « *l'annonce d'allègements prochains de certains droits indirects peut provoquer*

---

(1) B. Genevois, La jurisprudence du Conseil constitutionnel. Principes directeurs, 1988, p. 153.

(2) Conseil constitutionnel, décision n° 60-8 DC du 11 août 1960.

(3) Conseil constitutionnel, décision n° 84-177 DC du 30 août 1984.

(4) Loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983.

*des reports d'opérations susceptibles d'avoir des conséquences dommageables sur l'économie. Afin d'éviter ce risque, il [convient] d'autoriser la rétroactivité des mesures d'allègement en matière d'impôts indirects »* <sup>(1)</sup>.

Concrètement, il s'agit de préserver la possibilité, pour le législateur, de faire rétroagir la baisse d'un taux de TVA à la date de son annonce, afin d'éviter que les consommateurs ne diffèrent leurs achats entre cette date et la date de promulgation de la loi de finances.

Le dernier alinéa du présent article vise à inscrire dans la loi organique la validité des dispositions législatives qui modifient rétroactivement les règles d'assiette des impositions dès lors que ces dernières reposent sur un motif d'intérêt général.

Il s'agit de traduire dans la loi organique la jurisprudence élaborée par le Conseil constitutionnel au sujet des lois fiscales rétroactives, et notamment des lois de validation fiscales. Pendant longtemps, le Conseil a subordonné la constitutionnalité de ces lois à la condition qu'elles soient justifiées par un motif d'intérêt général <sup>(2)</sup>.

Néanmoins, depuis 1998, lorsqu'il examine la constitutionnalité de lois fiscales rétroactives, le juge constitutionnel procède à un contrôle renforcé car il exige que ces lois soient justifiées par un intérêt général *suffisant* <sup>(3)</sup>, qui, par exemple, ne peut s'entendre d'un motif purement financier, comme il l'a récemment encore rappelé <sup>(4)</sup>.

\*

\* \*

*La Commission est saisie de l'amendement CL 1 du rapporteur.*

**M. le rapporteur.** Cet amendement vise à renforcer la protection du contribuable en complétant et en précisant la liste des exceptions au principe de non-rétroactivité des lois fiscales : je propose donc de mentionner les dispositions législatives diminuant les droits d'enregistrement et de mutation, les dispositions législatives relatives à l'assiette de l'imposition dès lors qu'elles sont justifiées par un motif d'intérêt général suffisant – exigence formulée par le Conseil

---

(1) *Proposition de loi organique n° 54 (session 1999-2000) limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives.*

(2) *Conseil constitutionnel, décision n° 86-223 DC du 29 décembre 1986, considérant n° 5 : « Considérant que, par exception aux dispositions de valeur législative de l'article 2 du code civil, le législateur peut, pour des raisons d'intérêt général, modifier rétroactivement les règles que l'administration fiscale et le juge de l'impôt ont pour mission d'appliquer ».*

(3) *Conseil constitutionnel, décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, considérant n° 5 : « si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ».*

(4) *Conseil constitutionnel, décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, considérant n° 44 : « la volonté du législateur d'assurer en 2013 des recettes supplémentaires liées à la réforme des modalités d'imposition des revenus de capitaux mobiliers ne constitue pas un motif d'intérêt général suffisant pour mettre en cause rétroactivement une imposition à laquelle le législateur avait attribué un caractère libératoire et qui était déjà acquittée ».*

constitutionnel – et les lois de validation, dès lors qu’elles sont favorables au contribuable.

Il s’agit ensuite d’intégrer les mesures fiscales économiquement rétroactives dans le champ des dispositions législatives soumises au principe de non-rétroactivité, d’abord en écartant l’application aux contrats en cours des lois fiscales qui bouleverseraient leur équilibre financier, puis en interdisant la remise en cause par une loi ultérieure d’un dispositif fiscal incitatif qu’une loi antérieure a institué pour une durée précisément déterminée, sauf s’il s’agit de le rendre plus favorable au contribuable.

*La Commission rejette l’amendement.*

*Puis elle rejette l’article 1<sup>er</sup>.*

**Après l’article 1<sup>er</sup>**

*La Commission examine l’amendement CL 2 du rapporteur, portant article additionnel après l’article 1<sup>er</sup>.*

**M. le rapporteur.** Cet amendement vise à revenir sur le principe de rétroactivité de la loi fiscale. En effet, celui-ci laisse le contribuable dans l’ignorance du régime fiscal qui lui sera applicable au moment où il accomplit l’acte générateur de revenu. Cela laisse planer un « suspens fiscal » contraire au principe de sécurité juridique. Cet amendement propose donc de restaurer le principe qui prévalait jusqu’en 1948, selon lequel la loi fiscale applicable aux revenus, bénéfices et gains réalisés au cours de l’année *n* était celle en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de ladite année *n*.

*La Commission rejette l’amendement.*

*Article 2 de la proposition de loi organique n° 568*

### **Gage**

Le présent article a pour objet d’assurer la recevabilité financière de la proposition de loi organique.

\*

\* \*

*La Commission rejette l’article 2.*

*Tous les articles ayant été rejetés, il n’y a pas lieu pour la Commission de se prononcer sur l’ensemble de la proposition de loi organique qui est ainsi rejetée.*

*En conséquence, la commission des Lois constitutionnelles, de la législation et de l’administration générale de la République vous demande de rejeter la proposition de loi constitutionnelle (n° 567) et la proposition de loi organique (n° 568) tendant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales.*

## TABLEAU COMPARATIF DE LA PROPOSITION DE LOI CONSTITUTIONNELLE (N° 567)

Dispositions en vigueur	Texte de la proposition de loi	Propositions de la Commission
<p><b>Constitution du 4 octobre 1958</b></p> <p><i>Art. 34.</i> – La loi fixe les règles concernant :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– les droits civiques et les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ; la liberté, le pluralisme et l'indépendance des médias ; les sujétions imposées par la Défense nationale aux citoyens en leur personne et en leurs biens ;</li><li>– la nationalité, l'état et la capacité des personnes, les régimes matrimoniaux, les successions et libéralités ;</li><li>– la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables ; la procédure pénale ; l'amnistie ; la création de nouveaux ordres de juridiction et le statut des magistrats ;</li><li>– l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.</li></ul> <p>La loi fixe également les règles concernant :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– le régime électoral des assemblées parlementaires, des assemblées locales et des instances représentatives des Français établis hors de France ainsi que les conditions d'exercice des mandats électoraux et des</li></ul>	<p><b>Proposition de loi constitutionnelle tendant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales</b></p> <p><b>Article unique</b></p> <p><i>Le cinquième alinéa de l'article 34 de la Constitution est remplacé par les deux alinéas suivants :</i></p> <p><i>« – l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. En application du principe de sécurité juridique, les règles relatives à l'assiette et au taux ne sont pas rétroactives, sous réserve de la loi organique.</i></p> <p><i>« – le régime d'émission de la monnaie. »</i></p>	<p><b>Proposition de loi constitutionnelle tendant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales</b></p> <p><b>Article unique</b></p> <p><b>Rejeté</b></p>

**Dispositions en vigueur**

**Texte de la proposition de loi**

**Propositions de la Commission**

fonctions électives des membres des assemblées délibérantes des collectivités territoriales ;

– la création de catégories d'établissements publics ;

– les garanties fondamentales accordées aux fonctionnaires civils et militaires de l'État ;

– les nationalisations d'entreprises et les transferts de propriété d'entreprises du secteur public au secteur privé.

La loi détermine les principes fondamentaux :

– de l'organisation générale de la Défense nationale ;

– de la libre administration des collectivités territoriales, de leurs compétences et de leurs ressources ;

– de l'enseignement ;

– de la préservation de l'environnement ;

– du régime de la propriété, des droits réels et des obligations civiles et commerciales ;

– du droit du travail, du droit syndical et de la sécurité sociale.

Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.

Les lois de financement de la sécurité sociale déterminent les conditions générales de son équilibre financier et, compte tenu de leurs prévisions de recettes, fixent ses objectifs de dépenses, dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.

Des lois de programmation déterminent les objectifs de l'action de l'État.

**Dispositions en vigueur**

—

Les orientations pluriannuelles des finances publiques sont définies par des lois de programmation. Elles s'inscrivent dans l'objectif d'équilibre des comptes des administrations publiques.

Les dispositions du présent article pourront être précisées et complétées par une loi organique.

**Texte de la proposition de loi**

—

**Propositions de la Commission**

—



## TABLEAU COMPARATIF DE LA PROPOSITION DE LOI ORGANIQUE (N° 568)

Dispositions en vigueur	Texte de la proposition de loi	Texte adopté par la Commission
	<p data-bbox="443 451 759 516"><b>Proposition de loi organique tendant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales</b></p> <p data-bbox="558 567 644 587"><b>Article 1<sup>er</sup></b></p> <p data-bbox="434 615 768 684"><i>Les lois relatives à l'assiette et aux taux des impositions ne s'appliquent que pour l'avenir.</i></p> <p data-bbox="434 711 768 802"><i>Les dispositions législatives visant à diminuer l'assiette ou le taux d'impôts indirects peuvent s'appliquer rétroactivement.</i></p> <p data-bbox="434 829 768 944"><i>À titre exceptionnel, en matière de règles d'assiette, des dispositions législatives peuvent avoir une portée rétroactive lorsque l'intérêt général l'exige.</i></p> <p data-bbox="563 995 639 1015"><b>Article 2</b></p> <p data-bbox="434 1042 768 1157"><i>La perte de recettes pour l'État est compensée à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits visés aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.</i></p>	<p data-bbox="788 451 1105 516"><b>Proposition de loi organique tendant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales</b></p> <p data-bbox="904 567 989 587"><b>Article 1<sup>er</sup></b></p> <p data-bbox="916 615 977 635"><b>Rejeté</b></p> <p data-bbox="909 995 984 1015"><b>Article 2</b></p> <p data-bbox="921 1042 972 1062"><b>Rejeté</b></p>



## AMENDEMENTS EXAMINÉS PAR LA COMMISSION SUR LA PROPOSITION DE LOI CONSTITUTIONNELLE (N° 567)

### Amendement CL1 présenté par M. Dassault, rapporteur

#### *Article unique*

Rédiger ainsi cet article :

« Le cinquième alinéa de l'article 34 de la Constitution est remplacé par deux alinéas ainsi rédigés :

« - l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; les règles relatives à l'assiette et au taux de ces impositions ne pouvant pas être rétroactives, en application du principe de sécurité juridique, sauf dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique ;

« - le régime d'émission de la monnaie. »



## AMENDEMENTS EXAMINÉS PAR LA COMMISSION SUR LA PROPOSITION DE LOI ORGANIQUE (N° 568)

### Amendement CL1 présenté par M. Dassault, rapporteur

#### *Article premier*

Rédiger ainsi cet article :

« Les lois relatives à l'assiette et au taux des impositions de toutes natures ne disposent que pour l'avenir.

« Toutefois, peuvent avoir une portée rétroactive :

« 1° les dispositions législatives diminuant l'assiette ou le taux des impôts indirects, des droits d'enregistrement ou des droits de mutation ;

« 2° les dispositions législatives concernant l'assiette des impositions, lorsqu'un motif d'intérêt général suffisant le justifie ;

« 3° les dispositions législatives concernant les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures.

« Aucune disposition législative modifiant de façon rétroactive le taux ou l'assiette d'impositions de toutes natures ne peut s'appliquer aux contrats qui ont été conclus avant son entrée en vigueur et dont la durée d'exécution est comprise entre un an et quinze ans, lorsqu'elle a pour effet de bouleverser l'équilibre financier de ces contrats. Le régime fiscal applicable à ces derniers est celui en vigueur à la date de leur conclusion.

« Aucune disposition législative ne peut modifier un dispositif fiscal incitatif institué pour une durée déterminée ou jusqu'à une date déterminée, sauf à rendre ce dispositif plus favorable au contribuable, avant le terme prévu.

« Aucune disposition législative ne peut s'appliquer de façon rétroactive aux réclamations et litiges en cours, sauf si elle est plus favorable au contribuable que la disposition ancienne. »

### Amendement CL2 présenté par M. Dassault, rapporteur

*Après l'article premier, insérer l'article suivant :*

« I. – Le deuxième alinéa de l'article 1<sup>er</sup> de la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances est complété par une phrase ainsi rédigée :

« Le régime fiscal applicable au fait générateur de l'impôt est celui en vigueur au premier jour de l'année civile au cours de laquelle survient ce fait générateur. »

« II. – La perte de recettes pour l'État est compensée à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits visés aux articles 575 et 575 A du code général des impôts. »