

En fiscalité, il n'est pas de droits acquis – ce que dit le juriste, ce qu'en pense le contribuable

Le juriste vous le dira – et l'actualité législative récente est là pour nous le rappeler – quand il s'agit de lever l'impôt, prérogative régalienne s'il en est, il n'y a pas de droits acquis. Les avantages fiscaux accordés un jour, en fonction des nécessités ou des objectifs du moment, pour une durée déterminée ou indéterminée, ne sauraient être considérés comme assortis d'un engagement ni formel ni même implicite quant à leur maintien en vigueur.

C'est ce qu'a jugé de longue date, avec une particulière vigueur et sans restriction aucune, le Conseil constitutionnel : «aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle n'interdit à la loi de revenir sur une exonération fiscale acquise sous l'empire d'une loi antérieure ou d'en réduire la durée»¹. Et ce qui vaut pour une exonération vaut a fortiori pour un avantage de moindre portée, comme un abattement ou un report. Ce qu'un Parlement a fait, un autre – ou le même – peut le défaire.

Le principe vaut naturellement lorsque la loi nouvelle n'est que prospective, c'est-à-dire ne s'applique qu'aux effets futurs d'actes, d'opérations ou de situations eux-mêmes futurs. Mais rien en droit, ou si peu, ne s'oppose non plus à ce que la loi fiscale nouvelle tueuse d'avantages fiscaux soit rétrospective, voire rétroactive. Selon le défunt Conseil des impôts, «un texte peut être qualifié de rétrospectif, et non pas de rétroactif, lorsqu'il ne dispose que pour l'avenir mais s'applique à des situations nées antérieurement à la date de prise d'effet et en cours de réalisation, avec cette conséquence que le contribuable décidant une opération à un moment donné pourra voir appliquer à celle-ci une règle différente de celle en vigueur au moment de la décision initiale»².

Ce qu'illustre la mauvaise surprise réservée récemment à celui qui, ayant fait l'acquisition d'une résidence secondaire il y a quinze ans, en n'étant motivé par aucune intention spéculative, songe à s'en séparer à plus ou moins court terme parce qu'il sait que, l'âge venant, ses moyens financiers et/ou physiques déclinants ne lui permettront bientôt plus d'en assurer l'entretien, et qui voit l'exonération, qu'il croyait acquise, de la plus-value potentielle portée par cette résidence se transformer en une imposition assise sur 80% de cette plus-value par l'effet d'un coup de baguette magique, celui d'une loi de finances rectificative qui, en septembre 2011, recalcule la plus-value imposable en appliquant, en lieu et place d'un abattement constant sur dix ans, un abattement progressif sur vingt-cinq ans³.

Et que dire de l'espoir déçu – c'est le moins que l'on puisse dire – de l'actionnaire qui, se conformant au pied de la lettre à l'intention ouvertement proclamée par le législateur en décembre 2005 de favoriser la stabilité de l'actionnariat des sociétés françaises, a conservé précieusement les actions qu'il détenait, parfois de longue date, le 1^{er} janvier 2006, dans la perspective de bénéficier à partir de 2012, avec exonération totale de l'éventuelle plus-value

1 Décision n°83-164 DC du 29 décembre 1983, sur la loi de finances pour 1984 qui ramena de 25 à 15 ans la durée d'exonération de la TF sur les propriétés bâties pour les immeubles antérieurs à 1973.

2 Rapport *Fiscalité et vie des entreprises*, 1994, t. 1, p. 346

3 Loi n°2011-1117 du 19 septembre 2011, article 1^{er}-I, 2°.

en 2014, de l'abattement pour durée de détention ... à laquelle la loi de finances pour 2012⁴ est venue brutalement mettre fin !

Ouvrément rétroactive, parce que se disant elle-même interprétative, la loi de finances rectificative du 28 décembre 2011⁵ offre quant à elle un troisième exemple récent d'une déconvenue de ce genre lorsqu'elle vient expressément priver de la faculté d'opter pour tout report en arrière les sociétés ayant constaté un déficit au titre d'un exercice clos avant le 21 septembre 2011.

Sans doute le législateur peut-il le plus souvent faire valoir «un but d'intérêt général suffisant» pour justifier, au regard d'une jurisprudence constitutionnelle désormais constante⁶, ce genre de loi rétroactive, a fortiori rétrospective.

Mais le contribuable n'en pense pas moins. Même si, sur un plan strictement juridique, les relations qu'il entretient avec la puissance publique ne sont aucunement de nature contractuelle, l'impression par lui ressentie est celle de la rupture du contrat de confiance qui est censé unir le citoyen au législateur. Et quelle confiance, dans ces conditions, peut-il avoir dans la retenue du législateur futur, face à une mesure d'incitation fiscale nouvelle sur la base de laquelle il est appelé à s'engager dans la durée ? Comme l'écrivaient excellemment les auteurs du rapport, dit 'rapport Fouquet', sur la sécurité fiscale, « le changement rétroactif des règles du jeu fausse les arbitrages des agents économiques (particuliers comme entreprises) et constitue une source d'incertitude, dès la mise en place de nouveaux dispositifs »⁷.

Le 26 octobre 1998, quatre députés (alors dans l'opposition) présentaient cette proposition de loi⁸ visant à modifier l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique (de valeur constitutionnelle) relative aux lois de finances (l'ancêtre de l'actuelle LOLF) : « sous réserve d'en limiter précisément la durée dans la loi, les avantages fiscaux peuvent acquérir un caractère pluriannuel, sans qu'une loi ultérieure puisse venir les modifier avant l'échéance prévue ». Cette proposition ne fut pas adoptée. Deux de ces quatre députés, Messieurs Nicolas Sarkozy et Jean-Louis Debré, sont aujourd'hui deux des plus hauts personnages de l'Etat. Que n'ont-ils persévéré dans leurs (bonnes) intentions !

Guy Gest

Professeur à l'Université Panthéon-Assas Paris II

4 Loi n°2011-1977 du 28 décembre 2011, article 80.

5 Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, article 31-II

6 Voir par exemple décision n° 2011-166 QPC du 23 septembre 2011, à propos du but d'intérêt général de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale.

7 *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au ministre du Budget, présenté par M. Olivier Fouquet, président de Section au Conseil d'Etat, juin 2008, p. 13.

8 Proposition de loi organique n° 1151, Assemblée nationale, onzième législature, présentée par MM. Nicolas Sarkozy, Jean-Louis Debré, Philippe Douste-Blazy et José Rossi.