

CHRONIQUE

DROIT FISCAL



CARINE SABOT
Associé
Ernst & Young
Société
d'avocats

LOI FISCALE : LA DÉCISION DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL ILLUSTRE L'IMPORTANCE DE LA PRISE EN COMPTE DES PRINCIPES POSÉS PAR LA CONSTITUTION OU LA DÉCLARATION DES DROITS DE L'HOMME ET DU CITOYEN DANS L'ÉLABORATION DES RÉFORMES FISCALES

L'examen de la loi de finances pour 2013 par le Conseil constitutionnel nous donne ici l'occasion de revenir sur les principaux principes fondamentaux que les lois fiscales doivent respecter. En effet, le Conseil constitutionnel a été amené, dans sa décision du 29 décembre 2012, à rappeler de nombreux droits fondamentaux limitant ce que les mesures fiscales peuvent prévoir et imposer aux contribuables.

Cette décision est particulièrement intéressante par le nombre d'articles examinés et la variété des principes utilisés pour rejeter totalement ou partiellement certains articles. Il convient de noter que le nombre d'articles censurés est significatif (au nombre de 11) et invite donc le législateur à considérer, en amont, dans la rédaction des propositions de texte, les droits posés par la Constitution.

Rappel de la procédure de saisine du Conseil constitutionnel

Depuis 1974¹, la saisine du Conseil constitutionnel peut s'effectuer par au moins 60 sénateurs ou 60 députés. Ceux-ci demandent alors un examen *a priori* de la conformité à la Constitution des dispositions d'une loi venant d'être définitivement adoptée par le Parlement. Le Conseil constitutionnel doit se prononcer dans le délai d'un mois à compter de sa saisine. Toutefois,

comme il le rappelle dans sa décision du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel ne se prononce pas sur le respect par le texte de loi des objectifs que s'est assignés le législateur ni si ces derniers auraient pu être atteints par d'autres voies. Il a, dès lors, un pouvoir d'appréciation très limité puisqu'il se borne à analyser le caractère constitutionnel du texte qui lui est soumis. Il n'est compétent que pour examiner si les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées avec l'objectif poursuivi. Il n'a, dès lors, pas le même pouvoir d'appréciation et de décision que le Parlement.

Conformément à l'article 61, alinéa 2 de la Constitution, le Conseil constitutionnel peut décider soit de déclarer conforme la loi à la Constitution (et dès lors la loi sera promulguée en l'état), soit, à l'inverse, de la déclarer totalement contraire à la Constitution, soit enfin, comme cela a été le cas dans le cadre de la décision rendue fin décembre, de déclarer certains articles de la loi totalement ou partiellement contraires à la Constitution. Il convient de noter que ces parties déclarées contraires à la Constitution doivent être « séparables » de l'ensemble du dispositif.

Il est à noter que le contrôle *a priori* des lois n'est pas le seul examen possible des textes législatifs au regard de la Constitution. En effet, depuis la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008, a été introduite une procédure de question prioritaire de constitutionnalité (« QPC ») qui permet à toute personne qui est partie à

1. Loi constitutionnelle du 29 octobre 1974 révisant l'article 61 de la Constitution.

un procès ou une instance en cours de soutenir qu'une disposition législative (texte adopté par l'autorité détenant le pouvoir législatif) porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit (en respectant une certaine procédure). Cette question sera transmise au Conseil constitutionnel après que le Conseil d'État ou la Cour de cassation a effectué un examen approfondi de la question prioritaire pour vérifier l'utilité de la transmettre au Conseil constitutionnel.

Cette procédure constitue une avancée majeure des droits des citoyens dès lors qu'ils ne pouvaient antérieurement soulever de moyen d'inconstitutionnalité pour contester l'application d'une mesure législative qui pouvait leur être préjudiciable. Désormais, les justiciables jouissent de ce droit nouveau en application de l'article 61-1 de la Constitution et cette procédure vise les mêmes objectifs que la saisine a priori des parlementaires, c'est-à-dire sanctionner, le cas échéant, le non-respect du texte législatif aux principes constitutionnels².

Grands principes devant encadrer la rédaction des lois de finances, tels qu'ils ressortent notamment de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre dernier et du dossier documentaire l'accompagnant

Égalité devant la loi fiscale

L'un des principes majeurs qui doit sous-tendre la rédaction des lois est issu de l'article 6 de la DDHC qui prévoit que la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». La constitution prévoit, s'agissant des lois de finances, que le parlement doit fixer « les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures³ ». Dans le cadre de l'élaboration de ces règles devant définir précisément les principes d'imposition qu'il se doit d'adopter, le législateur doit s'attacher à respecter le principe d'égalité devant la loi. Or, ce principe fondamental se trouve parfois mis à mal dans le cadre d'adoption de textes fiscaux, comme cela a pu être le cas dans le cadre de certains articles de la loi de finances pour 2013.

Le Conseil constitutionnel a rappelé, de manière constante, que l'examen des dispositions d'une loi de finances doit être effectué à la lumière du risque de rupture de l'égalité. Toutefois dans ce cadre, le Conseil constitutionnel se doit uniquement d'analyser si le texte crée une rupture d'égalité manifeste des citoyens devant la loi. Cette inégalité doit être claire et caractérisée.

Le Conseil a insisté en particulier, lors de l'examen de l'article 4 afférent à l'abaissement du plafond du

quotient familial, sur le fait que « le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit »⁴.

Enfin, le Conseil avait également ajouté dans sa décision n° 2010-624 du 20 janvier 2011⁵ « qu'il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes »

Ainsi le Conseil constitutionnel a notamment jugé que le principe d'égalité devant la loi fiscale ne pouvait s'opposer à l'adoption de mesures instituant l'abaissement du quotient familial, dès lors que ce mécanisme permet de traiter différemment des personnes étant dans des situations différentes.

De même, dans le cadre de l'examen de l'article 6 sur les frais de déplacement, les requérants soutenaient que cet article portait atteinte au principe d'égalité de traitement dès lors que les travailleurs indépendants étaient exclus du dispositif. Là encore, le Conseil constitutionnel rappelle que cette différence de traitement n'est pas contraire au principe d'égalité devant la loi fiscale dans la mesure où les travailleurs indépendants et les salariés se trouvent dans des situations différentes au regard de la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

Ainsi, la rupture d'égalité des citoyens devant la loi fiscale est souvent assez délicate à établir, car elle nécessite que soit établie une différence de traitement manifeste de contribuables se trouvant dans une situation identique. De plus, les requérants soulèvent plus fréquemment, pour contester la constitutionnalité d'un texte fiscal, le moyen, assez proche, du non-respect de l'égalité de citoyens devant les charges publiques. C'est d'ailleurs sur ce fondement que le Conseil constitutionnel a jugé l'introduction de la taxe sur les très hauts revenus contraire à la Constitution.

Égalité devant les charges publiques

Au principe d'égalité devant la loi s'ajoute, conformément à l'article 13 de la DDHC, le principe de l'égalité devant les charges publiques. Ce principe est défini de la manière suivante : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. »

Le Conseil constitutionnel a rappelé l'importance de ce principe, au cours de nombreuses décisions précédentes, et précisé que « si le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur décide de différencier l'octroi d'avantages fiscaux, c'est à la condition que celui-ci fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose »⁶.

Le Conseil constitutionnel a ainsi été amené à sanc-

2. Droits et libertés figurant dans la Constitution du 4 octobre 1958 et les textes auxquels renvoie le préambule de la Constitution du 4 octobre 1958 : la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, le Préambule de la Constitution de 1946, les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République (auxquels renvoie le Préambule de la Constitution de 1946) ; la Charte de l'environnement de 2004.

3. Article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958.

4. Décision n° 2012-662 du 29 décembre 2012, Loi de finances pour 2013, considérant 69.

5. Décision n° 2010-624 du 20 janvier 2011, Loi portant réforme de la représentation devant les cours d'appel.

6. Décision n° 96-385 du 30 décembre 1996, loi de finances pour 1997, considérant 4.

tionner comme contraire à l'égalité devant les charges publiques, certaines dispositions des lois de finances et notamment certains éléments afférents à la détermination de la contribution économique territoriale dans la mesure où certains contribuables étaient traités différemment alors qu'ils se trouvaient dans des situations identiques au regard de l'objet de la loi (imposition plus importante des contribuables employant moins de 5 salariés).

Il avait également sanctionné dans le cadre d'une QPC en date du 4 février 2011, la différence de traitement qui existait au regard de la taxe sur les fournitures d'électricité entre les entreprises qui avaient ou non conclu une convention de fourniture d'électricité avec une commune avant le 5 décembre 1984. Ces entreprises étant dans une situation équivalente au regard de l'objet du texte, la différence de traitement en raison de la signature ou non d'une convention de fourniture d'électricité avec une commune introduisait ainsi une rupture d'égalité devant les charges publiques.

Il rappelle ces fondements dans sa décision sur la loi de finances pour 2013 à l'occasion de l'examen des articles 3, 9, 10 et 12. Plus particulièrement, concernant la question du caractère constitutionnel de la contribution exceptionnelle de 18 % sur les très hauts revenus (article 12), les requérants avaient argué que l'institution de cette contribution « retenant comme unité d'imposition les personnes physiques et non le foyer fiscal » méconnaissait ainsi le principe d'égalité devant les charges publiques⁷.

Le Conseil constitutionnel a souscrit à cette analyse et a ainsi déclaré cette contribution contraire à la Constitution.

S'agissant de la rupture d'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel précise ainsi que « par l'effet de cette contribution exceptionnelle assise sur les revenus d'activité professionnelle des personnes physiques excédant un million d'euros, deux foyers fiscaux bénéficiant du même niveau de revenu issu de l'activité professionnelle pourraient se voir assujettis à cette contribution ou exonérés, selon la répartition des revenus entre les contribuables composant ce foyer » et conclut ainsi que « le législateur a méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives ; qu'ainsi, il a méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques »⁸.

Le Conseil constitutionnel a précisé dans sa décision que l'article 12 devait être déclaré contraire à la Constitution car ne respectant pas le principe d'égalité devant les charges publiques, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens soulevés comme celui afférent au caractère confiscatoire de cette imposition. La question du caractère confiscatoire d'une taxe sur les très hauts revenus conduisant à une imposition de 75 % n'a donc pas été traitée, en tant que telle et devra être considérée par le gouvernement lors de l'élaboration

du texte de loi de finances rectificative devant proposer des mesures visant à remplacer les textes sanctionnés par le Conseil constitutionnel.

Les commentaires apportés en la matière par le Conseil constitutionnel dans le cadre de l'examen d'autres textes de la loi de finances pour 2013 apportent un éclairage intéressant sur ce point.

Caractère confiscatoire de l'impôt

Le principe de caractère confiscatoire de l'impôt est étroitement lié à celui de l'égalité devant les charges publiques. En effet, basé sur la même norme de référence (l'article 13 de la DDHC), il s'agit d'un principe qui relève davantage de la faculté des contribuables d'acquiescer leur impôt, c'est-à-dire d'étudier si l'imposition prévue par le législateur n'est pas disproportionnée par rapport à leurs capacités contributives.

C'est précisément sur le fondement de l'article 13 de la DDHC et du caractère disproportionné de l'imposition au regard des capacités contributives que le Conseil constitutionnel a rejeté une partie du mécanisme de plafonnement de l'ISF et des impôts dus au titre de l'impôt sur le revenu. Il a notamment précisé « qu'en intégrant dans le revenu du contribuable, pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et de la totalité des impôts dus au titre des revenus, des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année, le législateur a fondé son appréciation sur des critères qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives »⁹. Ainsi, si comme l'a affirmé, dans le cadre de décisions précédentes, le Conseil constitutionnel, la mise en œuvre d'un mécanisme de plafonnement des impôts directs est légitime et nécessaire au regard de l'exigence du caractère non confiscatoire de la charge supportée par le contribuable, la prise en compte dans ce plafond de revenus non perçus ou non disponibles va à l'encontre de ce principe. En effet, la notion de faculté reprise dans l'article 13 de la DDHC suppose que le prélèvement soit raisonnable au regard des revenus effectivement disponibles pour le contribuable personne physique.

Concernant la définition du caractère confiscatoire ou plus précisément inapproprié au regard des facultés des contribuables, le Conseil constitutionnel n'a jamais établi précisément de seuil au-delà duquel une imposition devait être jugée confiscatoire. Au contraire, lors de l'examen du caractère constitutionnel du plafonnement des impôts directs à 60 % puis son abaissement à 50 %, le Conseil constitutionnel¹⁰ s'était contenté de préciser que l'article, qui était contesté par les requérants comme méconnaissant le principe d'égalité devant les charges publiques, « loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tend à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ». S'agissant de l'abaissement du seuil à 50 %, le Conseil constitu-

7. Saisine de 119 sénateurs (groupe UMP) en date du 20 décembre 2012 sur la conformité de la loi de finances pour 2013 et notamment décision n° 81-133 du 30 décembre 1981 précisant notamment que « la règle traditionnelle dans le droit fiscal français consistant à considérer que le centre de disposition des revenus à partir duquel peuvent être appréciées les ressources et charges du contribuable est le foyer fiscal » par opposition à l'individu.

8. Considérant 73.

9. Considérant 95.

10. Décision n° 2005-530 du 29 décembre 2005, loi de finances pour 2006, décision n° 2007-555 DC, loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

tionnel n'a pas de pouvoir d'appréciation autre que celui de l'erreur manifeste d'appréciation et s'est donc contenté de préciser que la fixation à 50 % n'était entachée d'aucune erreur manifeste d'appréciation.

De même, le Conseil constitutionnel avait considéré lors de l'examen de la loi de finances pour 1999 que le relèvement du taux de l'ISF à 1,8 % « prend en compte les facultés contributives des citoyens concernés, qu'en particulier contrairement à ce que soutiennent les députés requérants, il n'a pas pour conséquence, par ses effets, sur le patrimoine de ces contribuables, de porter atteinte à leur droit de propriété¹¹. »

Le Conseil constitutionnel s'attache ainsi lors de son examen à déterminer si oui ou non l'impôt fait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive. Le Conseil d'État a également considéré, sur le sujet des retraites chapeau, que « les requérants qui ne sauraient utilement invoquer la circonstance que les rentes versées au titre des "retraites chapeau" sont par ailleurs utiles dans l'assiette de l'impôt sur le revenu et susceptibles d'être imposées à ce titre, ne sont pas fondés à soutenir que l'imposition litigieuse revêtirait un caractère confiscatoire, contraire à l'article 13 de la DDHC »¹².

Il a en revanche, dans le cadre de sa décision du 29 décembre 2012, déclaré contraire à la Constitution l'article 13 sur ce fondement, n'ayant pas eu l'occasion de le faire sur l'article 12 (en raison de sa décision sur le fondement du principe de l'égalité devant les charges publiques). En effet, lors de l'examen de l'article 12 de la loi de finances pour 2013, seule la disposition spécifique sur la modification du taux du prélèvement libératoire applicable aux bons anonymes (et conduisant ainsi à constater un taux d'imposition de 90,5 %) a été déclarée contraire à la Constitution sur le fondement de la rupture d'égalité devant les charges publiques. C'est en fait implicitement le caractère confiscatoire de l'impôt, tel que défini par l'article 13 de la DDHC que le Conseil constitutionnel invoque pour contester cette imposition de 90 %. En effet, l'article 13 de la DDHC exige que l'imposition soit « également répartie entre tous les citoyens » (égalité devant les charges publiques), « en raison de leurs facultés » (caractère proportionné et non confiscatoire de l'impôt) S'il ne définit pas précisément le niveau au-delà duquel un impôt est considéré comme confiscatoire, certaines des décisions prises peuvent donner une idée des seuils au-delà desquels le caractère confiscatoire devrait pouvoir être invoqué.

À cet égard, dans le cadre de la loi de finances pour 2013, le Conseil constitutionnel a considéré :

– dans le cadre de l'examen de l'article 15, que l'inclusion dans le barème progressif de l'IR des plus-values immobilières sur les terrains à bâtir aurait pour conséquent d'aboutir à un taux marginal maximal d'imposition de 82 % qui aurait pour effet de faire peser une charge excessive au regard de la capacité contributive¹³ du contribuable ;

– lors de l'examen de l'article 3 et plus particulièrement sur le taux marginal maximal d'imposition pesant sur les rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies, le taux de 75,04 % pour les rentes perçues en 2012 et 75,34 % pour les rentes perçues à compter de 2013 font peser une charge excessive au regard des facultés contributives des contribuables¹⁴ ;

– lors de l'examen de l'article 11 relatif à la modification du régime d'imposition des stock-options et des actions gratuites d'actions, que « le relèvement par l'article 11 de la loi, des taux de la contribution salariale applicable aux gains d'acquisition des stock-options, conduit à un taux marginal d'imposition de ce gain à 72 % ou 77 %. Prenant l'exemple d'un contribuable dont les autres revenus soumis à la progressivité de l'IR excèdent 150 000 euros, le niveau d'imposition du gain d'acquisition sera au minimum de 68,2 % ou 73,2 % », que « les nouveaux niveaux d'imposition qui résultent de l'augmentation de la contribution prévue par l'article L. 137-14 du Code de la sécurité sociale font peser sur les contribuables une charge excessive au regard de cette faculté contributive »¹⁵.

Le Conseil constitutionnel s'il n'explicite pas clairement un seuil d'imposition maximal à respecter afin de ne pas aller à l'encontre du caractère confiscatoire fournit un certain nombre d'exemples que le législateur devrait garder à l'esprit lors de la fixation de nouvelles impositions ou l'augmentation de certains seuils, afin d'éviter que ces nouvelles mesures soient jugées contraires à l'article 13 de la DDHC.

Principe de sécurité juridique en matière fiscale

La question du caractère constitutionnel de la rétroactivité de la loi fiscale a été posée à de nombreuses reprises au Conseil constitutionnel. En effet, les lois de finances ou lois de finances rectificatives votées en fin d'année prévoient fréquemment une application au 1^{er} janvier de l'année en cours. Une telle situation peut ainsi entraîner, dans certains cas, un accroissement de la charge d'impôt par rapport à celle envisagée lors de l'opération. Les parlementaires ont ainsi interrogé le Conseil constitutionnel sur la compatibilité de ces mesures rétroactives avec la Constitution, en se fondant sur le principe de sécurité juridique.

À cet égard, il convient de noter que la constitution contient peu d'éléments explicites en la matière. L'article de référence sur ce point semble ainsi être l'article 16 de la DDHC qui précise que « toute société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a pas de Constitution ».

Le sujet en l'espèce est donc de savoir si la rétroactivité de la loi fiscale porte atteinte à la garantie des Droits du contribuable. En effet, les textes explicites de la DDHC interdisant la rétroactivité de la loi ne concernent que la loi pénale¹⁶.

À cet égard, le Conseil constitutionnel a jugé que

11. Décision n° 98-405 du 29 décembre 1998, Loi de finances pour 1999.

12. Conseil d'État, 23 juillet 2012, n° 359922, Association de défense des retraites chapeau.

13. Considérant 101.

14. Considérant 19.

15. Considérant 81.

16. L'article 8 de la DDHC précise que « la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une Loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée ».

« 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 [...] [qu'] aucune norme constitutionnelle ne garantit un principe dit de "confiance légitime" »¹⁷.

Ainsi le Conseil constitutionnel ne s'oppose pas, d'une manière générale, à la rétroactivité de la loi fiscale au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le texte est voté (petite rétroactivité). Cette petite rétroactivité a été notamment validée par le Conseil lors de l'examen de la loi de finances pour 2013 (examen des articles relatifs aux plus-values de cession de titres de participation, régime de déductibilité des charges financières du résultat imposable des sociétés soumises à l'IS et mécanisme de report en avant des déficits des sociétés soumises à l'IS).

Toutefois, le Conseil a apporté dans ses décisions antérieures quelques nuances à ce principe. En effet, au-delà de l'application de l'article 8 de la DDHC, le Conseil constitutionnel a pu souligner, en vertu de l'article 16 de la DDHC susmentionné, que « le principe de non-rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article de la DDHC 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 général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles »¹⁸. Le Conseil constitutionnel a rappelé que la rétroactivité d'une loi fiscale pourrait notamment être contraire à la Constitution si elle portait atteinte « aux situations légalement acquises, sans que cette atteinte ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant »¹⁹. En l'espèce, le texte fiscal critiqué et voté en 1998 avait pour effet de majorer une contribution due au titre de l'exercice 1995 et recouvrée en 1996. Le Conseil constitutionnel a jugé que le motif de la loi (prévenir les conséquences d'une décision de justice défavorable) ne constituait pas un motif d'intérêt général suffisant pour autoriser la modification d'une taxe exceptionnelle recouvrée depuis plus de 2 ans.

Ainsi, si la rétroactivité de la loi fiscale n'est donc pas, par principe, contraire à la Constitution, le Conseil constitutionnel s'attache néanmoins au fait que cette rétroactivité ne porte pas atteinte à l'article 16 de la DDHC, et donc à la garantie des droits constitutionnels.

À cet égard, lors de l'examen de l'article 9 relatif à l'imposition des dividendes et revenus de capitaux mobiliers au barème de l'impôt sur le revenu et à la rétroactivité de la mesure aux revenus perçus en 2012, le Conseil constitutionnel a considéré que l'effet rétroactif portait atteinte à des Droits garantis par la Constitution et n'était pas fondé sur un motif d'intérêt général suffisant. Il a jugé que cet article remettait en cause de manière rétroactive le caractère libératoire du prélèvement sur les revenus de capitaux mobiliers et que de ce fait, il majorait l'imposition sur des revenus perçus en 2012 par certains contribuables qui avaient

déjà acquitté un impôt qui devait les libérer de leurs obligations fiscales (portant ainsi atteinte à une situation légalement acquise). De plus, les Sages ont précisé que « la volonté du législateur d'assurer en 2013 des recettes supplémentaires [...] ne constitue pas un motif d'intérêt général suffisant » pour remettre en cause rétroactivement le caractère libératoire du prélèvement déjà opéré sur des revenus perçus par les contribuables.

Cette décision du Conseil constitutionnel est très intéressante dans la mesure où la sanction de la rétroactivité fiscale est rare. Elle illustre les progrès faits en la matière par la jurisprudence récente qui ne laisse plus au législateur la possibilité d'introduire des textes rétroactifs sans aucune restriction.

En effet, le Conseil d'État s'est également prononcé récemment sur ce sujet de la rétroactivité²⁰ et plus particulièrement sur le point de savoir si la suppression d'un dispositif de crédit d'impôt au titre des emplois institué par la loi de finances pour 1998 pour les créations d'emplois intervenues en 1999 et 2000 pouvait constituer une violation du droit au respect des biens prévu par l'article I du premier protocole à la CEDH dans la mesure où la société requérante lors de la création de ces emplois avait une espérance légitime de bénéficier du crédit d'impôt. Le Conseil d'État avait alors statué en faveur d'une incompatibilité de la rétroactivité fiscale avec l'article 1 du protocole. Il convient de noter néanmoins que la décision du Conseil d'État s'inscrit dans le contexte spécifique d'un texte fiscal accordant un avantage sur un nombre restreint d'exercice. Ainsi, lorsqu'un dispositif fiscal donne naissance à une espérance légitime (encore faut-il être en mesure de justifier de cette espérance légitime), un texte fiscal rétroactif pourrait être contraire à l'article 1 du protocole de la CEDH.

Dans tous les cas, il est donc important d'être en mesure d'établir le caractère de situation juridique acquise, ou d'espérance légitime, pour pouvoir contester la rétroactivité d'un texte fiscal.

Intelligibilité et accessibilité de la loi

Cet objectif est-il aujourd'hui encore foncièrement respecté ? Le Conseil constitutionnel rappelle que le principe d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi réside dans les articles 4 à 6 et 16 de la DDHC qui prévoient que :

- « la loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants à sa formation. Elle doit être la même pour tous [...] » ;
- « Tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas » ;
- que « toute société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution ».

Toutefois, pour que ces principes, et notamment la garantie des Droits et l'égalité devant la loi, soient effectifs, la loi se doit d'être accessible et intelligible, comme l'a souligné le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 décembre 2005 sanctionnant le méca-

17. Décision n° 97-391 du 7 novembre 1997, loi portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier, considérant 6, décision n° 96-385 DC du 30 décembre 1996.

18. Décision n° 98-404 du 18 décembre 1998, loi de financement de la sécurité sociale pour 1999, considérant 5.

19. Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005

20. Conseil d'État, Société EPI, n° 308996.

nisme de plafonnement des avantages fiscaux tels qu'il était défini par la loi de finances pour 2006 en raison de la complexité excessive du texte et de l'absence de motifs d'intérêt général véritable pouvant justifier une telle complexité.

Le Conseil constitutionnel avait alors jugé que la garantie des droits requise par l'article 16 ne peut être totalement effective si les règles présentent une complexité excessive au regard de l'aptitude de leurs destinataires à en mesurer utilement la portée, afin de ne pas affecter le droit aux recours et l'exercice des droits et libertés²¹. Dans le cadre de cette décision, le Conseil constitutionnel avait également souligné que « lorsque la loi atteint un niveau de complexité tel qu'elle devient incompréhensible pour le citoyen » elle méconnaît l'article 14 de la Constitution qui reconnaît au citoyen le droit de constater la nécessité de la Contribution publique et de la consentir librement²², tout en admettant que « des motifs d'intérêt général peuvent justifier la complexité de la loi²³ ».

Enfin, une trop grande complexité de la loi fiscale peut être de nature à porter atteinte au principe d'égalité devant la loi.

Cette décision de 2006 était une des premières à élever l'intelligibilité de la loi fiscale en principe constitutionnel²⁴. La décision du 29 décembre 2012 réaffirme l'importance de ce principe et invite ainsi implicitement le législateur à ne pas élaborer de textes dont les principes pourraient être jugés trop incompréhensibles ou trop complexes²⁵. En effet, le Conseil constitutionnel sanctionne une partie du texte de l'article 11 de la loi de finances pour 2013 au motif que différentes dispositions du texte semblent contradictoires et portent donc atteinte au principe d'intelligibilité de la loi fiscale. En effet, le paragraphe IV de l'article précise que « les dispositions nouvelles sont applicables aux options sur titres et actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012 », alors même que dans son paragraphe I le texte mentionne que « le prix d'acquisition des actions acquises avant le 1^{er} janvier 1990 est réputé égal à la valeur de l'action à la date de la levée de l'option ». Ces dispositions semblent contradictoires dans la mesure où l'on comprend mal que des dispositions puissent s'appliquer à des prix d'acquisition d'actions acquises avant le 1^{er} janvier 1990 si le texte ne doit concerner que les attributions d'actions ou de stock options postérieures au 28 septembre 2012.

Vérification du respect des principes constitutionnels sur la procédure parlementaire

Les articles 34, 40, 41, 44 et 45 de la Constitution définissent les règles devant être suivies dans le cadre de l'adoption des projets de loi. Le Conseil constitu-

tionnel est donc amené à vérifier la conformité du droit d'amendement ou de la place des dispositions dans la loi de finances au regard de la Constitution²⁶, mais aussi le respect de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances et modifiée par la loi n° 2005-779 du 12 juillet 2005.

Cette dernière prévoit que le contenu des lois de finances doit principalement exposer les recettes budgétaires de l'année ainsi qu'un détail de la collecte des recettes. Si la loi de finances vise principalement à autoriser la perception des ressources de l'État et des impositions de toute nature affectées à des personnes morales autres que l'État²⁷, elle permet également d'exposer en sa partie II, des dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature qui n'affectent pas l'équilibre budgétaire.

Ainsi, toute mesure modifiant les règles fiscales en vigueur doit être considérée à l'aune des conséquences éventuelles qu'elle pourrait avoir sur l'équilibre budgétaire²⁸ et remplir les critères posés par la loi organique de 2001.

Dans le cadre de son examen des lois de finances, le Conseil constitutionnel a notamment sanctionné, à de nombreuses reprises, l'inclusion dans les projets de loi de finances de textes sans rapport avec l'objet de la loi telle que défini notamment par la loi organique précitée.

Sincérité des lois de finances

Le législateur est tenu de respecter le principe général de sincérité des lois de finances prévus aux articles 14 et 15 de la DDHC²⁹. En effet, le Conseil constitutionnel s'attache au respect d'une présentation régulière et sincère des comptes de l'État et de la nécessité de donner une image fidèle du patrimoine de l'État et de sa situation financière³⁰.

Force est de constater que la jurisprudence du Conseil relatif à ce principe a rappelé maintes fois « qu'aux termes de l'article 32 de la loi organique du 1^{er} août 2001 susvisée : "Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'État. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler" ; qu'il en résulte que la sincérité de la loi de finances de l'année se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre qu'elle détermine »³¹. Par ailleurs, le Conseil a estimé

21. Décision n° 2005-530 du 20 décembre 2005, loi de finances pour 2006, considérant 77.

22. Considérant 78.

23. Considérant 80.

24. Quelques décisions postérieures avaient écarté ce motif.

25. Ce principe a en revanche été rejeté concernant l'article 73, contestant la position des requérants qui considéraient que l'introduction d'un plafond forfaitaire d'une part et d'un second plafond à la fois forfaitaire et proportionnel méconnaissait le principe d'intelligibilité de la loi fiscale

26. Décision n° 2011-642 du 15 décembre 2011, loi de financement de la sécurité sociale pour 2012, paragraphe 5 : « les dispositions de l'article 88 ont pour objet d'assurer, par le surcroît de ressources qu'elles prévoient, la sincérité des conditions générales de l'équilibre financier des régimes obligatoires de base de la sécurité sociale tel que déterminé dans le projet de loi de financement initial, qu'ainsi, elles sont destinées à assurer le respect de la Constitution [...] ».

27. Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 modifiée par la loi n° 2005-779 du 12 juillet 2005, article 1, I, 1^o.

28. Décision n° 2005-530 du 29 décembre 2005, Loi de finances pour 2006.

29. Article 14 : « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ». Article 15 : « La Société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration. »

30. Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 modifiée par la loi n° 2005-779 du 12 juillet 2005, article 27.

31. Décision n° 2009-599 du 29 décembre 2009, loi de finances pour 2010, considérant 3.

dans une décision de 2009³² qu'il « n'appartient pas au Conseil constitutionnel, qui ne dispose pas d'un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, d'apprécier le montant des autorisations d'engagement et des crédits de paiement voté ».

Le Conseil entend donc donner une certaine latitude quant à la notion de sincérité des comptes de l'État tels que détaillés dans les lois de finances. Il a notamment considéré que « les ressources de l'État figurant dans les lois de finances de l'année et dans les lois de finances rectificatives ont un caractère prévisionnel et sont prises en compte sous forme d'évaluations, que ces évaluations doivent tenir compte des effets économiques et financiers de la politique que le Gouvernement entend mener »³³.

Dans son examen de la loi de finances pour 2013, le Conseil constitutionnel a, dans la lignée de sa jurisprudence antérieure, considéré qu'il n'y avait pas lieu de censurer la loi de finances pour 2013 en raison d'absence d'éléments tendant à considérer qu'il y avait une intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre budgétaire³⁴.

32. Considérant 7.

33. Décision n° 03-320 du 21 juin 1993, loi de finances rectificative pour 2013, considérant 23.

34. Considérant 10.

La décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2012 est particulièrement emblématique, tant par la sanction de mesures phares du programme de campagne du Président que par le nombre d'articles jugés totalement ou partiellement contraires à la Constitution. Elle est l'occasion de rappeler l'importance du respect par les lois fiscales de certains droits fondamentaux ou principes constitutionnels. Les contraintes posées par la volonté d'assurer l'équilibre budgétaire et de respecter les engagements européens ne doivent ainsi pas faire oublier le nécessaire respect des droits fondamentaux principes constitutionnels, et notamment les principes d'égalité devant la loi ou les charges publiques, mais aussi le caractère non confiscatoire de l'imposition. Plus délicate est sans doute l'analyse du respect du principe de sécurité juridique et plus encore d'intelligibilité de la loi fiscale. Enfin, le rappel par le Conseil constitutionnel de la nécessaire accessibilité et intelligibilité de la loi fiscale, est particulièrement intéressant, à une période où la complexité de l'environnement économique et juridique peut parfois conduire le législateur à élaborer des textes dont la compréhension est parfois difficile, et ce d'autant plus que ce principe a été reconnu en matière fiscale relativement récemment (décision du 29 décembre 2005). ■