

La rétroactivité de la loi fiscale est-elle légitime ?

L'article 2 du Code civil dispose que «la loi ne s'applique que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif». Pourtant, ce principe essentiel en droit français n'a étonnamment aucune valeur constitutionnelle. Le législateur est donc libre d'y déroger à sa guise.

A l'heure où les contribuables sont déstabilisés par le nombre croissant de mesures rétroactives et qu'un projet de loi constitutionnelle est réclamé, un point s'impose.

1. La petite rétroactivité fiscale

En matière fiscale, le principe est a priori simple : sauf dispositions législatives contraires, les règles relatives à l'établissement de l'impôt sont celles en vigueur au moment du fait générateur de l'impôt.

Le bémol est qu'en matière d'impôt sur le revenu, c'est la fin de la période d'imposition qui constitue le fait générateur. C'est donc au 31 décembre que s'applique la loi à l'impôt sur le revenu : au 31 décembre de l'année en cours, le législateur peut à convenance modifier les dispositifs fiscaux en vigueur sans pour autant voir la loi qualifiée juridiquement de rétroactive. Pourtant, la petite rétroactivité, comme on la nomme, dès lors qu'elle impacte des situations en cours, peut fortement nuire aux contribuables, qui ont procédé pendant l'année à des investissements sur la base d'une fiscalité fictive puisqu'elle pourra être modifiée à la fin de l'année fiscale.

2. Un garde-fou bien timide : le motif d'intérêt général

Si la rétroactivité est donc permise, elle est néanmoins encadrée pour des raisons de sécurité juridique : «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.»

Toutefois, ce garde-fou est d'une efficacité plus que modérée quand on sait que le respect de cette condition est particulièrement facilité par les contraintes budgétaires grandissantes. Il a ainsi fallu attendre l'arrêt du Conseil d'Etat rendu le 9 mai 2012 pour que, pour la première fois, la petite rétroactivité soit rejetée au motif d'un intérêt général insuffisant, soit dix ans après les faits.

3. Une rétroactivité difficile à justifier

Ces limites sont particulièrement pertinentes quand on compte le nombre de mesures qui ont été adoptées ces dernières années et n'ont jamais vu le jour ou n'ont duré que le temps d'un feu de paille.



Par Cécile Huot,
avocat associé,
Cabinet Chassany Watrelot
et Associés

Quand bien même les derniers gouvernements ont tenté d'acheter leur bonne conscience en limitant l'entrée en vigueur de certaines mesures rétroactives à la date de leur communication publique, cette louable précaution demeure insuffisante quand la rétroactivité, adjointe à l'augmentation de la pression fiscale, va à l'encontre de l'intérêt du contribuable en perturbant ses stratégies d'investissement à long terme.

Nous pensons par exemple au récent projet d'assujettissement aux prélèvements sociaux (15,5 %) des produits des contrats d'assurance vie multi-supports, l'exit tax de 1999 applicable dès le 9 septembre 1998 ou encore l'abattement pour longue durée de détention sur les plus-values mobilières voté en 2006, devant s'appliquer au 1^{er} janvier 2012 mais supprimé par la loi de finances pour 2012. L'Etat incite l'épargnant à investir avec une fiscalité attractive sur les plus-values puis lui supprime rétroactivement cet avantage.

4. La rétroactivité à l'étranger : une inspiration possible

Il faut savoir qu'à l'étranger, si la rétroactivité fiscale est rarement prohibée, elle est difficile voire impossible à mettre en œuvre lorsqu'elle est défavorable au contribuable.

L'Italie et les Pays-Bas sont parmi les seuls pays à interdire l'adoption de dispositions fiscales rétroactives défavorables au contribuable de manière absolue.

Si d'autres pays imposent des conditions théoriques similaires à la France, les mesures à caractère rétroactif sont pourtant rares, ces dernières visant le plus souvent à apporter des corrections techniques mineures et ce toujours dans l'intérêt du contribuable. Ainsi, en Allemagne, est jugée anticonstitutionnelle toute disposition fiscale défavorable au contribuable sauf lorsque la loi vise à confirmer une situation remise en cause par la jurisprudence, à clarifier ou annuler une situation juridique trouble ou caduque ou à satisfaire des motifs impératifs d'intérêt général.

Au Royaume-Uni ou aux Etats-Unis, les lois fiscales rétroactives ne sont admises que lorsque la modification a déjà été rendue publique et que son application n'est pas «rude et accablante» pour le contribuable.

Les pays qui, à l'instar de la France, retiennent comme justification à la rétroactivité fiscale les intérêts financiers de l'Etat ne sont donc pas pléthore. ■