

**COMPTE RENDU**  
**de la SÉANCE du**  
**vendredi 7 novembre 1997**

La séance est ouverte à 10 heures en présence de tous les conseillers, à l'exception de Monsieur Maurice FAURE, excusé.

Monsieur le Président : Je donne la parole à Monsieur GUENA pour son rapport sur la loi relative au service national.

Monsieur GUENA : Même si elle risque de défrayer momentanément la chronique et de stimuler la verve des commentateurs de vos décisions, la saisine relative à la loi portant réforme du service national ne devrait pas, à mon sens, vous retenir bien longtemps, tant le problème de procédure qui vous est soumis, pour inédit qu'il soit, se présente en termes simples.

En vertu du premier alinéa de l'article 10 de la Constitution « Le Président de la République promulgue les lois dans les quinze jours qui suivent la transmission au Gouvernement de la loi définitivement adoptée ... ».

A ceux du deuxième alinéa de l'article 61 « ... les lois peuvent être déférées au Conseil constitutionnel, avant leur promulgation, » ... notamment par soixante députés ou soixante sénateurs.

La promulgation et la publication de la loi sont deux notions différentes, même si on les confond souvent :

- La première est une opération juridique, nécessaire à la perfection de la loi. Cette opération réside dans la signature de la loi par le Chef de l'Etat. Par sa signature, le Chef de l'Etat atteste que le texte est conforme à celui voté par le Parlement et éventuellement passé par votre censure. Il en affirme, selon la formule de Carré de Malberg, la « valeur impérative et exécutoire ». Sa signature donne sa date à la loi ;
- La publication, pour sa part, est une opération matérielle (porter le texte à la connaissance du public) mais comportant des effets juridiques importants (opposabilité).

La promulgation a une portée bien précise, du point de vue du contrôle de constitutionnalité: en promulguant, le Président de la République renonce à vous saisir. Or si le Chef de l'Etat, dès l'instant qu'il a signé, ne peut plus vous saisir, qui d'autre le pourrait encore ?

Si elles ont quelque peu hésité jusqu'aux années soixante sur la signification exacte du mot « promulgation » (en bonne partie parce que le décret du 5 novembre 1870, relatif à la publication des lois et décrets, emploie improprement un terme pour un autre), la doctrine et la jurisprudence sont aujourd'hui unanimes pour distinguer promulgation et publication.

Ainsi, dans son arrêt d'Assemblée du 8 février 1974 (commune de Montory), le Conseil d'Etat juge que « la promulgation est l'acte par lequel le chef de l'Etat atteste l'existence de la loi et donne l'ordre aux autorités publiques d'observer et de faire observer cette loi ...cet acte n'a d'autre date que celle de sa signature, bien qu'il ne prenne effet, comme la loi elle-même, qu'après avoir été publié dans les conditions fixées par les lois et règlements et, notamment, par le décret du 5 novembre 1870 ».

Les conséquences de cette distinction ont été tirées par l'administration depuis les débuts de la Ve République.

Aussi les Premiers ministres successifs les rappellent-t-ils dans leurs instructions relatives aux procédures de travail gouvernementales.

On lit par exemple dans la dernière en date de ces instructions (circulaire du Premier ministre du 30 janvier 1997) que la promulgation est l'acte par lequel le chef de l'Etat atteste l'existence de la loi et donne l'ordre aux autorités publiques d'observer et de faire observer cette loi. La promulgation précède donc la publication et, bien évidemment, la commande. La publication au Journal officiel apparaît à cet égard comme le premier acte d'exécution de la loi. Mais celle-ci peut produire des effets juridiques dès avant sa publication (par exemple, comme l'a déjà jugé le Conseil d'Etat, servir de base légale à un décret d'application).

Pour les lois ordinaires, le Secrétariat général du Gouvernement s'assure, préalablement à leur promulgation, qu'elles n'ont pas fait l'objet d'une saisine du Conseil constitutionnel.

En vertu de l'article 10 de la Constitution, je l'ai dit, la promulgation de la loi définitivement adoptée doit intervenir dans le délai de quinze jours qui suit la transmission du texte au Gouvernement.

Pendant ce délai, le Secrétariat général du Gouvernement doit établir le texte dans les formes prescrites par le décret n° 59-635 du 19 mai 1959, modifié par le décret n° 90-218 du 8 mars 1990, faire contresigner la loi par le Premier ministre et les ministres responsables et la soumettre à la signature du Président de la

République. Ce n'est qu'à l'issue de cette procédure qu'il la fait publier au Journal officiel.

En l'espèce, la loi portant réforme du service national a été adoptée définitivement le 21 octobre par l'Assemblée nationale et transmise le même jour au Gouvernement en application de l'article 119 du règlement de cette assemblée.

Le 28 octobre, soixante signatures de députés ou de sénateurs n'étant toujours pas réunies, l'acte de promulgation de la loi a été signé par le Président de la République après recueil du contreseing du Premier ministre et des ministres responsables, conformément à l'article 19 de la Constitution.

Une semaine a donc été laissée aux saisissants potentiels.

Tout cela vous est certifié par un mémoire du Gouvernement, signé (une fois n'est pas coutume) par le Secrétaire général du Gouvernement lui-même.

M. Sauvé a procédé à toutes les vérifications nécessaires et sa parole de « greffier de la République » ne saurait être mise en doute. Elle est d'ailleurs corroborée par les informations orales recueillies par notre Secrétaire général auprès des directeurs des cabinets du Président de la République et du Premier ministre.

Dès lors, la solution s'impose : présentée (et même rédigée) après la promulgation de la loi, la saisine échappe à votre compétence.

Car c'est bien d'une question de compétence et non de recevabilité qu'il s'agit : une loi promulguée, même si elle n'est pas encore publiée, même si la signature du chef de l'Etat est encore fraîche, est une loi promulguée, au même titre que des lois figurant dans nos vieux numéros du Journal officiel.

Or votre compétence, que le Constituant de 1958 a voulu compétence d'attribution, ne s'étend pas aux lois promulguées.

C'est ce que juge avec force et sobriété votre décision n° 80-113 L du 14 mai 1980, dans laquelle vous avez considéré qu' **« il n'appartient pas au Conseil constitutionnel d'apprécier la conformité à la Constitution d'une loi qui a été promulguée ».**

\*

\*\*

Précisément parce que la promulgation coupe court à toute saisine, une procédure empirique s'est mise en place depuis 1974 afin de sauvegarder les prérogatives des opposants à un texte.

Lorsque des parlementaires entendent vous déférer une loi, ils en préviennent votre secrétariat général, souvent dès avant le vote définitif, en tous cas dans les 48 heures suivant le vote. Votre Secrétaire général alerte alors le Secrétariat général du Gouvernement qui suspend la promulgation jusqu'à l'intervention de votre décision.

Jusqu'ici, cette procédure avait toujours bien fonctionné. Les tergiversations du Sénat expliquent le dysfonctionnement regrettable devant lequel nous nous trouvons aujourd'hui.

Que s'est-il passé précisément ? Dans un premier temps, aucun signal n'est venu du Sénat. Ce n'est que le 24 octobre (soit trois jours après l'adoption définitive) que votre Secrétariat général a été avisé de l'éventualité d'une saisine. Il en a alors immédiatement informé l'Hôtel Matignon qui a tout naturellement bloqué la promulgation. Mais un contre-ordre est venu du Sénat vendredi 24 en fin de matinée, dont votre plénière a été informée en début d'après-midi, le 28 octobre. Le même 28 octobre, vers 22 heures, le parapheur comportant le texte de loi, contresigné par le Premier ministre et les ministres responsables, a été présenté au Chef de l'Etat. La loi portant réforme du service national, en recevant sa signature, est devenue la loi du 28 octobre 1997. Au même moment, sans en aviser le Conseil, l'opposition sénatoriale réunissait les soixante signatures et élaborait la requête (au demeurant fort brève) qui vous est parvenue le 29 octobre.

C'est ainsi qu'a été prise en défaut, pour la première fois en 23 ans, une procédure que l'on pensait surmonter infailliblement les incertitudes de la Constitution sur le délai de saisine.

Comme chat échaudé craint l'eau froide, gageons que l'incident ne se reproduira plus ...

\*

\* \*

Je vous propose donc de rejeter la demande qui vous est soumise au motif que la loi portant réforme du service national ne vous a pas été déférée dans les conditions prévues par le 2ème alinéa de l'article 61 de la Constitution.

\*

\* \*

Votre décision ne sera pas entièrement inédite puisque, par décision n° 76-69 DC du 8 novembre 1976, vous aviez déjà rejeté une saisine pour un motif de procédure. Le motif était en l'espèce à l'opposé de celui de ce jour, puisque la requête de 1976 (qui était dirigée contre la loi relative au développement de la prévention des accident du travail) avait été formée et déposée au Conseil avant le vote définitif de la loi contestée. S'agissant d'une requête « prématurée », mais dirigée (et pour cause) contre une loi non promulguée, votre décision de 1976 déclare, en bonne logique, la saisine irrecevable.

Non moins logiquement, c'est l'incompétence qui s'impose ici comme terrain de rejet car, au risque de me répéter, la loi contestée nous a été ici déférée après sa promulgation.

Quelques remarques enfin sur le fond :

Nous étions saisis de la conformité à la Constitution de deux articles de la loi, notamment de la disposition selon laquelle les jeunes gens titulaires d'un contrat à durée indéterminée peuvent être, de fait, dispensés du service national.

Par ailleurs, est visée dans la saisine la disposition de laquelle il résulte que les garçons de la classe 99 ne feront pas de service national et seront exemptés de l'appel de préparation à la défense. Sur le fond, le rejet de ces dispositions n'aurait pas posé problème. Je ferme la parenthèse sur cette question.

Monsieur le Président : Je vous remercie Monsieur le ministre. Nous allons d'abord entendre le rapporteur dans la lecture de son projet de décision. S'il y a lieu, nous réouvrons le débat sur le fond.

*Lecture du projet par le rapporteur.*

Monsieur ROBERT : Sans doute le rapporteur a-t-il raison sur le plan de l'interprétation textuelle. Ceci étant, je suis gêné par cette décision pour différentes raisons. C'est la première fois que nous avons à statuer sur cette question et donc nous ne sommes tenus par aucun précédent. Promulgation et publication sont sans doute des termes différents mais les deux sont intimement liées.

Que serait la promulgation si elle n'était pas immédiatement suivie de la publication ?

Comment les tiers peuvent-ils savoir que le texte a été promulgué ? Ils ont légitimement le droit de penser qu'ils peuvent faire un recours tant que le texte n'est pas publié.

L'on met les saisissants dans une situation radicale d'inégalité. Quelles sont en effet ceux qui savent quand le Président a signé : le Président lui-même et le Premier ministre ; les autres autorités ne savent absolument pas quand le chef de l'Etat a signé ; il y a ici une inégalité totale. Comment va-t-on expliquer à l'opinion publique que le Conseil constitutionnel rejette une requête sur le service national (qui intéresse toute la nation, on a même pensé à un moment soumettre le texte au référendum), en utilisant ce qui apparaît comme un échappatoire de procédure.

Notre crédibilité est en jeu et nous ne pouvons pas nous abstraire des considérations politiques.

Et si c'était le même jour que promulgation et saisine avaient été faites ; aurait-on procéder à une enquête pour savoir à quelle heure le Président avait signé ?

Madame LENOIR : Je suis assez sensible à qui vient d'être dit par le Professeur ROBERT. Le contrôle abstrait de la loi par le Conseil constitutionnel est très restrictif ; ce contrôle ne doit donc pas être envisagé de manière encore plus rigoureuse. Les circonstances révèlent qu'il y a eu huit jours entre le vote et la promulgation. Mais dans le passé une loi a été promulguée dans l'heure qui a suivi son adoption. Il faut donc tenir compte d'une hypothèse de ce genre.

Imaginons ce cas ; dirait-on que nous serions incompétents pour statuer sur une saisine dans une telle hypothèse ?

Le Président de la République s'est-il assuré auprès du groupe de sénateurs qu'ils avaient renoncé à leur saisine ?

A tout le moins, il faudrait donner un petit signe, dans l'hypothèse où n'aurait pas été respecté ce gentlemen's agreement qui fait que l'on laisse un certain délai avant de promulguer.

Monsieur LANCELOT : Je soutiens la position de notre rapporteur. Nous ne pouvons pas ajouter à la Constitution.

La souplesse du texte constitutionnel représente quelque chose de positif ; dans certains cas une promulgation rapide peut s'avérer utile. Le problème est que les uns et les autres doivent être responsabilisés ; et les sénateurs le sont. Il ne serait pas bon de voler au secours de l'improvisation, de l'imprévision.

Monsieur CABANNES : Le délai de l'article 10 est pour le Président une obligation, mais ce n'est pas de nature à permettre de dire que les saisissants ont quinze jours pour se décider à saisir le Conseil constitutionnel. La thèse du rapporteur est juridiquement la bonne.

Monsieur AMELLER : Je suis favorable aux conclusions de notre rapporteur. J'attendais cet évènement depuis de nombreuses années et je suis heureux d'y participer. C'est la volonté des constituants de laisser une certaine marge de manoeuvre aux différents intervenants, notamment au Président de la République, qui peut décider librement de la date de promulgation, dans le délai de quinze jours. Le Président peut interdire toute saisine ; dès le vote conforme par le Parlement, il peut promulguer. Par ailleurs, je pense que dans la rédaction, il faut supprimer le renvoi à la publication.

Monsieur ABADIE : Je suis dans la ligne du rapporteur, même si le système a de graves inconvénients. On pourrait ajouter dans la rédaction, comme l'a suggéré Madame LENOIR, quelque chose pour faire part de notre état d'âme, mais ce serait faire appel de la Constitution vers le constituant, alors que la Constitution est claire.

Il est évident que le Président de la République peut « mettre sur la touche » le Conseil constitutionnel.

Madame LENOIR : En entendant ce qui vient d'être dit par certains, je suis encore plus favorable à la thèse du Professeur ROBERT ; on ne peut pas faire dire à la Constitution qu'elle permet au Président de faire échec à la saisine du Conseil constitutionnel ! Ce n'est pas la conception que j'ai de l'État de droit !

Ce n'est d'ailleurs pas la logique dans laquelle s'inscrivent la Présidence de la République et le Premier ministre, et cela depuis des années.

Monsieur ROBERT : Je soutiens tout à fait le point de vue de Noëlle LENOIR ; quand j'entends dire que le Président pourrait bloquer la saisine en promulguant sans délai, j'ai les cheveux qui se dressent sur la tête !

Je ne demande pas que l'on modifie la Constitution ; simplement que l'on dise que la promulgation, c'est la signature et la publication.

Monsieur GUENA : Monsieur le Président, c'est vrai qu'il y a un problème ; mais l'on est tenu par la Constitution qui est très claire.

Le Professeur ROBERT nous propose une construction jurisprudentielle audacieuse ; je ne vous propose pas de suivre cette proposition.

Ici les tiers en cause sont des tiers bien particuliers : ceux qui peuvent saisir le Conseil, les parlementaires en particulier, qui baignent dans le milieu ambiant.

Quant à l'opinion publique, elle en a vu bien d'autres !

S'il y avait détournement de pouvoir de la part du Président de la République que se passerait-il ? Je propose que nous reportions cette discussion à une autre date. Dans ce cas-là, nous devrions trouver une formule pour dire que la Constitution, de ce fait, n'est pas respectée.

Je suis convaincu qu'il doit y avoir une sorte de « gentlemen's agreement », qui au demeurant existe et a toujours été respecté. Par ailleurs, il est clair que promulgation et publication sont des choses différentes et il faut le dire dans la décision.

Je maintiens donc mon texte.

Monsieur le Président : Monsieur le rapporteur, je vous remercie pour la clarté de vos explications.

Monsieur AMELLER : Je maintiens qu'il n'y a pas à parler de la publication, qui ne figure pas dans la Constitution.

*Vote sur la proposition de Monsieur AMELLER :*

- pour : Michel AMELLER
- contre : Roland DUMAS, Président, Georges ABADIE, Jean CABANNES, Yves GUENA, Alain LANCELOT, Mme Noëlle LENOIR et M. Jacques ROBERT.

*Vote sur le projet :*

- contre : Professeur ROBERT
- pour : Roland DUMAS, Président, Georges ABADIE, Michel AMELLER, Jean CABANNES, Yves GUENA, Alain LANCELOT et Mme Noëlle LENOIR.

*Le projet est adopté.*



Monsieur le Président : Nous prenons la deuxième affaire inscrite à l'ordre du jour. Je donne la parole à Monsieur ABADIE.

Monsieur ABADIE :

La loi portant mesures urgentes en matière fiscale et financière a été définitivement adoptée à l'Assemblée nationale le 22 octobre 1997 après l'échec de la commission mixte paritaire dans le cadre de la procédure d'urgence demandée par le Gouvernement.

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 23 octobre par 60 députés conduits par le Président du groupe R.P.R. d'un recours portant uniquement sur l'article 2 alors que la loi comporte 8 articles.

Je vous propose un rapport en cinq parties :

- l'objet et l'économie essentielle de la loi, sa structure ;
- l'analyse de l'article 2 et du système des plus-values à long terme qu'il concerne ;
- l'analyse de la saisine et des concepts ou principes qu'elle entend mettre en question. Ils sont au nombre de cinq :
  - la rétroactivité de la loi fiscale
  - la sécurité juridique
  - la confiance légitime
  - le droit de propriété
  - le principe d'égalité
- les réponses que je vous propose d'apporter aux griefs des saisissants et qui me paraissent devoir induire le rejet de la saisine.
- enfin un rapide examen des autres articles où je n'ai pas trouvé d'inconstitutionnalité.

## I. OBJET ET ECONOMIE DE LA LOI :

Il s'agit essentiellement d'accroître les recettes fiscales entrant véritablement dans les caisses de l'Etat avant le 31 décembre prochain de 21 milliards. Ceci afin que le déficit des comptes publics (Maastricht) n'atteigne que 3,1 % du PIB. Le

Gouvernement avait calculé que l'exécution au fil de l'eau du budget 1997 aurait abouti à un déficit de 3,5 à 3,7 % du PIB contre 3 % prévu par la loi de finances pour 1997. A cet effet, 31 milliards devaient donc être dégagés, d'une part par 10 milliards d'économie de crédits de paiement, d'autre part par cette recette fiscale de 21 milliards.

Il fallait trouver un impôt dont le système de paiement par acomptes permettait sa perception avant la fin de l'année, c'est-à-dire quelques semaines seulement après qu'aient été modifiés son assiette (ou et ses taux par une loi qu'il fallait un mois pour faire voter). L'impôt sur les sociétés était un des rares possibles, dès lors qu'on ne voulait pas pénaliser la consommation par un impôt à rendement immédiat comme la T.V.A. ou la fiscalité des carburants.

Le système d'impôt sur les sociétés prévoit en effet le versement d'acomptes le 15 décembre sur l'impôt de l'année même, acomptes dont le nouveau calcul est possible courant novembre. C'est pour cela que le Gouvernement était pressé de mettre en application ces MUFF avant le 11-15 novembre, laissant aux entreprises un mois pour calculer et verser le supplément qui leur est imposé.

C'est ainsi que l'impôt sur les sociétés est modifié dans ses taux et dans son assiette, par les trois premiers articles de la loi. Ils tendent à instituer une surtaxe temporaire sur le taux normal de l'impôt sur les sociétés pour les entreprises qui réalisent plus de 50 millions de francs de chiffre d'affaires, fixée à 15 % en 1997 et 1998 et à 10 % en 1999 (ce qui portera le taux normal de l'impôt sur les sociétés à 41,66 % puis à 40 %) (*article 1er*), à élargir l'assiette de l'impôt sur les sociétés au taux normal en y incluant les plus-values à long terme qui étaient à un taux minoré (hors titres de participation) (*article 2*) et, enfin à modifier le régime des acomptes pour assurer le rendement de ces mesures dès 1997 (*article 3*).

Le Gouvernement a étayé son choix de l'impôt sur les sociétés, et son choix d'une augmentation du taux normal et des taux applicables aux plus-values et aux moins-values à long terme, par trois considérations :

- la conjoncture a été depuis quelque temps et est toujours favorable aux entreprises dont le taux de marge, arrivé à un niveau élevé, permet d'accroître la capacité contributive ;

- l'érosion monétaire est faible et permet un taux supérieur pour les plus-values à long terme (j'y reviendrai).

- une harmonisation des taux pour mieux préparer une convergence fiscale européenne.

Les articles suivants (4, 5, 6, 7 et 8) sont étrangers à ces préoccupations. Ils figuraient dans le projet de loi diverses dispositions d'ordre économique et financière, qui aurait dû être examiné par le Parlement au printemps dernier. L'article 4 précise le statut patrimonial des ouvrages de transport d'électricité d'EDF et modifie le traitement comptable de ces biens ; l'article 5 proroge, pour l'année en cours, le dispositif permettant aux collectivités locales de bénéficier de prêts à taux privilégié, financés à partir des dépôts des CODEVI, pour accompagner le développement des PME ; l'article 6 prévoit le dépôt d'un rapport d'évaluation de ce dispositif ; l'article 7 précise les conditions d'insertion de la banque de développement des PME dans le champ de la loi relative à la démocratisation du secteur public ; l'article 8, enfin, qui a été introduit en cours de navette, proroge le mandat des membres des conseils consultatifs et des conseils d'orientation et de surveillance des caisses d'épargne.

## II. L'ANALYSE DE L'ARTICLE 2 CONTESTÉ :

Cet article a pour objet de réintégrer dans les résultats imposables au taux normal de l'I.S. les plus-values et moins-values professionnelles à long terme réalisées sur cessions de certains éléments d'actifs, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1997.

Il comporte deux alinéas :

. Le premier définit quels sont les éléments d'actifs qui ne seront plus imposés au taux minoré antérieur des plus-values à long terme, mais au taux normal de l'I.S., et quels sont ceux qui demeurent au taux minoré.

Le deuxième alinéa du a quater définit le régime applicable aux moins-values reportables (en application du deuxième alinéa du a du I de l'article 219 du code général des impôts), lorsqu'elles ont été réalisées sur des éléments d'actif désormais exclus du régime des plus et moins-values à long terme. Ce mécanisme sur les moins-values instauré par cet alinéa, au demeurant assez complexe, n'est pas contesté par les requérants qui n'allèguent de griefs qu'à l'encontre du 1er alinéa.

Nous allons donc examiner le système nouveau instauré par le 1er alinéa de cet article 2, comment il s'inscrit dans un mouvement général de modifications des taux qui ces dernières années ont été décidées presque tous les ans, et quelles sont les catégories d'actifs concernées.

*(Monsieur ABADIE commente alors le tableau ci-dessous)*

Taux en %	Avant 1991	1992	1993	1994	1995 et 1996	1997 et 1998 (art. 1) entreprises dont C.A. > 50 MF	1997 et 1998 (art. 1 + art. 2)	1999	2000
<b>IS général</b>	37 à 42	34 (2)	33,33 (3)	33,33	36,66 (5)	41,66	41,66	40	36,66
<b>IS sur plus-values à long terme</b>									
Titres de fonds propres	19	18 (1)	18	33,33 (4)	36,66 (5)	41,66	41,66	40	36 66
Titres de trésorerie et de portefeuille	25	34 (2)	33,33 (3)	33,33	36,66 (5)	41,66	41,66	40	36 66
Propriété industrielle	15	18 (1)	18	19 (4)	20,9 (5)	23,75	41,66	40	36 66
Terrains à bâtir	25	18 (1)	18	19 (4)	20,9 (5)	23,75	41,66	40	36 66
Autres actifs immobilisés (fonds de commerce)	19	18 (1)	18	19 (4)	20,9 (5)	23,75	41,66	40	36 66
Titres de participation	19	18 (1)	18	19 (4)	20,9 (5)	23,75	23,75	22,80	20,9
Parts de FCP à risques ou de sociétés de capital risque	19	18 (1)	18	19 (4)	20,9 (5)	23,75	23,75	22,80	20,9
Concession de brevets et licences	19	18 (1)	18	19 (4)	20,9 (5)	23,75	23,75	22,80	20,9

(1) Loi de finances pour 1992. Exercices clos à compter du 1er juillet 1991.

(2) Loi de finances pour 1992. Exercices clos à compter du 1er janvier 1992.

(3) Loi de finances pour 1993. Exercices clos à compter du 1er janvier 1993.

(4) Loi de finances pour 1995. Exercices clos à compter du 1er janvier 1994.

(5) Loi de finances rectificative du 4 août 1995. Exercices clos à compter du 1er janvier 1995.

Sur la rétroactivité, je précise que le régime privilégié des plus-values et des moins-values à long terme de certains actifs cessant « pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1997 » a pour conséquence de rendre la mesure applicable aux plus-values réalisées au cours des exercices ouverts depuis le 1er janvier 1997, par exemple en février 1997 si la société ouvre son exercice le 1er janvier. De ce fait sont concernées des cessions décidées et réalisées entre le 1er janvier 1997 et la date d'annonce de la mesure.

### III. L'ANALYSE DE LA SAISINE :

Les requérants mettent en cause la rétroactivité du dispositif, en ce que serait méconnu de ce fait des principes ils n'osent pas dire constitutionnels, mais qui mériteraient, semblent-t-ils penser, de l'être.

### Sécurité juridique et confiance légitime.

. Sécurité juridique ? La règle du jeu est changée alors que le joueur a joué, ce qui mettrait en cause ce principe.

. Confiance légitime ? Ils soutiennent que l'application du dispositif à des revenus ponctuels -non prévisibles comme les revenus imposables à l'I.R.-, provenant notamment de la cession d'éléments du patrimoine professionnel, décidée en fonction des règles fiscales en vigueur au jour de cette décision n'est pas justifiée par une nécessité impérieuse et "remet en cause la confiance que peuvent et doivent avoir les contribuables dans les lois de la République".

Ils allèguent aussi les entorses à deux principes, dont la valeur constitutionnelle est établie : le droit de propriété et le principe d'égalité.

#### . Le droit de propriété ?

Ils considèrent qu'en portant au taux normal le taux d'imposition de plus-values qui peuvent être purement nominales du fait de l'érosion monétaire, les dispositions contestées sont là encore entachées d'une « rétroactivité inconstitutionnelle » car portant une atteinte excessive au droit de propriété.

A tout le moins, ils demandent au Conseil constitutionnel d'exclure du champ d'application de l'article 2 les plus-values dégagées avant le 1er janvier 1997 mais faisant l'objet d'un "sursis d'imposition" au titre des dispositions des articles 210 A et suivants du code pénal des impôts applicables aux opérations dites "intercalaires" (fusions, scissions, apports partiels d'actifs).

#### . Principe d'égalité?

Enfin, les requérants font valoir qu'en traitant différemment une cession réalisée en 1997, selon qu'elle est ou non antérieure à l'exercice ouvert au cours de cette année 1997, les dispositions en cause sont contraires au principe constitutionnel d'égalité.

Je vais prendre tour à tour ces différents griefs en commençant par faire le point sur l'application du principe de non-rétroactivité, qui sous-tend l'essentiel de l'argumentation des requérants.

1° L'application du principe de non rétroactivité :

. **1ère question** : Y-a-t-il ou non rétroactivité ?

- Au cours du débat parlementaire, une controverse s'est engagée sur le caractère rétroactif ou non du dispositif prévu par la loi et, partant, des conséquences juridiques qu'il fallait y attacher. Pour se faire une opinion, il faut tout d'abord s'entendre sur les termes. Il n'existe pas de définition incontestable et incontestée de la rétroactivité fiscale. Certes, s'il s'agissait d'augmenter le taux d'un impôt déjà acquitté, nul ne contesterait la rétroactivité de la mesure.

A l'inverse, il ne saurait en être question si la mesure prenait effet à compter du 1er janvier prochain. Mais la question est ouverte s'agissant de mesures s'appliquant à des exercices en cours, comme le prévoit l'article 2 pour l'imposition des plus-values, a fortiori pour des exercices déjà clos, ainsi que l'autorise l'article 1er en ce qui concerne l'augmentation de l'impôt sur les sociétés pour les entreprises faisant plus de 50 millions de francs de chiffre d'affaires. Dans ce dernier cas, la rétroactivité du mécanisme ne fait guère de doute ; en tout état de cause la question de la constitutionnalité de l'article 1er ne nous est pas posée, pas plus que ne l'avait été celle de l'augmentation de 10 % de l'I.S. décidée en août 1995 et applicable aux exercices clos à partir du 1er janvier 1995 (donc applicable à des actifs taxables pouvant n'être pas inclus dans l'exercice 1994).

En revanche est directement mise en cause la rétroactivité de l'article 2 qui s'applique, a-t-on dit à l'instant, aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 1997, c'est-à-dire aux exercices en cours. A noter qu'il concerne également certains exercices clos dans la mesure où certaines entreprises peuvent avoir ouvert et clos un exercice en cours d'année -j'ouvre l'exercice en janvier 1997 et je le ferme en juillet 1997, avant l'intervention de la loi-.

L'article 3 -qui ne nous est pas déféré- règle ainsi dans son paragraphe VI la situation des entreprises ayant ouvert et clos un exercice entre le 1er janvier 1997 et le 31 août 1997, et pour lesquelles le délai de trois mois prévu, par l'article 223 du code général des impôts, pour le dépôt de la déclaration des résultats est expiré. Il prévoit le dépôt d'une déclaration rectificative prenant en compte le changement d'assiette des plus-values à long terme et une nouvelle liquidation de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, de telles situations sont exceptionnelles ; la règle générale reste celle de l'application à des exercices en cours et non clos.

Peut-on alors parler de rétroactivité ? Le ministre de l'Economie et des Finances l'a nié explicitement : "Monsieur le rapporteur a évoqué la question très

importante de la rétroactivité. Il convient qu'en aucun cas un doute ne puisse s'insérer dans les esprits et que quiconque puisse penser, dans ce pays, que la loi fiscale est rétroactive.

"En effet, le fait générateur de l'impôt -les législateurs que vous êtes le savent mieux que quiconque- en l'occurrence, c'est la date de clôture de l'exercice. Une mesure prise avant le fait générateur de l'impôt est donc considéré par le droit fiscal -c'est notre législation depuis plus d'un siècle- comme non rétroactive"<sup>1</sup>.

Plus loin dans le débat, le Secrétaire d'Etat au budget lui fait écho. " Si l'on s'en tient à une conception très extensive de la rétroactivité, selon laquelle il n'est pas possible de modifier en fin d'année des dispositions fiscales qui portent sur les revenus de l'année en cours, cela signifie qu'on ne saurait modifier ni l'impôt sur le revenu pour l'année en cours, ni l'impôt sur le bénéfice des sociétés pour l'exercice en cours".

"Par conséquent, pour ma part, j'en reste à la règle juridique selon laquelle le fait générateur est la clôture de l'exercice"<sup>2</sup>.

Dans l'article 2, il ne s'agirait donc pas de rétroactivité au sens strict, sauf pour les entreprises qui auront ouvert leur exercice après le 1er janvier mais l'auront clos avant l'intervention de la loi. Il s'agit en réalité de l'effet des règles classiques d'application de la loi fiscale dans le temps. Le problème vient du fait que, dans la tradition juridique française, est rétroactive non seulement la loi qui a un effet dans le passé mais également celle qui affecte les situations juridiques en cours. C'est la position adoptée par les interprètes du code civil. C'est également la position du Conseil constitutionnel qui a considéré implicitement que des dispositions de la loi de finances pour l'année n + 1, promulguée en fin d'année n, supprimant, à compter du 1er janvier de l'année n, une exonération fiscale constitue une application rétroactive de la loi (Conseil constitutionnel - 29 décembre 1989 - n° 89-268 DC, cons. 34 à 39).

Mais, que le Gouvernement ait admis ou non une rétroactivité dans son texte ne change rien au problème constitutionnel : aucun texte de valeur constitutionnelle ne fait du principe de non-rétroactivité une exigence sauf en matière répressive.

La rétroactivité au sens large des lois fiscales est donc une pratique très fréquente en France. Elle se manifeste sous différentes formes, recensées par le professeur Loïc PHILIP<sup>3</sup>:

---

<sup>1</sup> (Journal officiel - Débats Sénat 2 octobre 1997. p. 2565)

<sup>2</sup> (Journal officiel - Débats Sénat 2 octobre 1997 p. 2595)

<sup>3</sup> Les fondements constitutionnels des finances publiques. Economica. p. 69 et 70

- la "rétroactivité de principe", au premier janvier de l'année, prévue expressément par la loi de finances annuelle, en ce qui concerne précisément l'assiette et le tarif de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés ;

- celle de la "loi de validation" qui permet de régulariser, avec effet rétroactif, une disposition réglementaire irrégulière ;

- celle de la "loi interprétative", destinée à faire consacrer, avec rétroactivité, l'interprétation d'une disposition fiscale favorable à l'administration ;

- celle de la "loi modificative de validation" dont l'objet est de modifier la teneur d'un texte avec rétroactivité, afin d'éviter à l'administration fiscale une probable condamnation par le juge de l'impôt ;

- enfin, le cas de la loi supprimant un avantage fiscal accordé antérieurement par le législateur pour plusieurs années. Mais plutôt que de rétroactivité, il s'agit plutôt ici de l'application du principe de l'absence de droits acquis au maintien d'une législation antérieure.

Quoiqu'il en soit, un tel usage de la rétroactivité en matière fiscale n'est pas sans appeler de nombreuses critiques, comme celle du rapport AICARDI de 1986 (rapport de la commission pour l'amélioration des rapports entre les citoyens et la fiscalité).

Voilà pour l'analyse du concept de rétroactivité fiscale.

2° Venons-en au deuxième concept : la sécurité juridique, mise à mal par la rétroactivité.

L'atteinte à la sécurité juridique est un reproche souvent entendu à l'encontre de la fiscalité. Dans un article sur les lois fiscales rétroactives, un observateur avisé, Monsieur Jérôme Turot, souligne ainsi que "la plupart des dispositions du droit fiscal déterminent chez le contribuable des décisions et constituent la règle du jeu. La remise en cause a posteriori de ces règles que les contribuables ont appliquées à bon droit produit une très fâcheuse insécurité juridique et peut parfois conduire à de véritables imbroglios comptables". Surtout, poursuit cet auteur, "le contribuable ignore, au moment où il accomplit l'acte générateur de revenu, quel sera le régime fiscal applicable. Dans certains cas, comme en matière de taxation des plus-values, le contribuable aurait pris des décisions différentes s'il avait connu son sort fiscal, par exemple n'aurait pas réalisé telle cession. La situation est encore plus préoccupante en matière d'impôt sur les sociétés, car la connaissance du régime fiscal applicable conditionne nombre de



décisions de gestion. Cette ignorance dans laquelle entreprises et particuliers sont maintenus jusqu'aux derniers jours de l'année d'imposition, ce "suspens" fiscal pourrait-on dire, est assez étonnante en cette fin du XXème siècle, où la fiscalité est de plus en plus déterminante dans les comportements économiques, et où elle se veut souvent incitative. Elle surprend en tous cas les fiscalistes étrangers, car cette fixation a posteriori des règles d'imposition semble une originalité française. Les Etats-Unis, par exemple, appliquent à cet égard une règle pragmatique et satisfaisante qu'ils appellent la règle de "fair announce" : les lois fiscales rétroagissent à la date à laquelle l'administration a annoncé les nouvelles dispositions qui allaient être soumises au Congrès<sup>4</sup>.

Mais telle n'est pas la règle en droit français ni d'ailleurs dans de nombreux autres pays de l'Union Européenne -Allemagne, Italie, Pays-Bas, Belgique, Royaume-Uni-, et je vous ai rappelé, à l'aide du tableau, quelles avaient été les rétroactivités édictées (lois de finances pour 1995 (article 25) : passage de 18 % à 19 % du taux d'imposition des plus-values à long terme ; loi de finances rectificative pour 1995 (article 1er) : augmentation de 10 % de l'I.S., qui s'appliquait de surcroît à des exercices déjà clos).

Ces lois, parfois déferées, n'ont pas encouru la censure du Conseil constitutionnel qui a clairement admis la constitutionnalité des lois rétroactives, non sans toutefois en examinant si sa pratique ne mettait pas en cause des principes constitutionnels puisqu'aucun texte de valeur constitutionnelle n'affirme le principe de non rétroactivité des lois, sinon en matière pénale.

En effet, alors que sous le Directoire, la Constitution de l'an III, par réaction contre les lois rétroactives de la Révolution, disposait expressément qu'aucune loi, ni criminelle, ni civile, ne pourrait avoir d'effet rétroactif, ou encore que l'article 10 du projet de Constitution d'avril 1796 énonçait de manière générale : "la loi ne peut avoir d'effet rétroactif", de telles affirmations ne sont pas reprises dans notre droit positif. L'article 2 du code civil, aux termes duquel "la loi ne dispose que pour l'avenir, elle n'a point d'effet rétroactif" n'a, en effet, pas valeur constitutionnelle. Seul l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qui prévoit que "nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement du délit et légalement appliquée" se voit reconnaître une telle valeur et fonde donc l'interdiction des lois pénales rétroactives, sauf si elles instituent des peines plus douces.

C'est ainsi que le Conseil constitutionnel a pu affirmer, dès 1980 que "sauf en matière pénale, la loi peut comporter des dispositions rétroactives

---

<sup>4</sup> J. Turot. Les lois fiscales rétroactives. R.J.F. 10/90 p. 655 et s.

(n° 80-119 DC) "ou encore que "le principe de non rétroactivité des lois ne s'impose pas au législateur, en dehors des matières pénales" (n° 84-183 DC et n° 86-207 DC). Il a affiné sa position en matière de validations d'impositions en énonçant 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 sous réserve des décisions passées en force de chose jugée ou du principe de non rétroactivité des lois répressives" (n° 86-223 DC, 91-298 DC). Parallèlement, le Conseil a affirmé que le principe de non rétroactivité devait s'appliquer, non seulement aux peines pénales, mais aussi à "toute sanction ayant le caractère d'une punition", ce qui englobe ainsi les sanctions fiscales, c'est à dire toute majoration ne constituant pas un accessoire de l'impôt exigible comme les intérêts de retard.

De même, le Conseil a explicitement fait réserve des cas où la loi concernerait des situations existantes intéressant l'exercice d'une liberté publique. Je vous renvoie à notre jurisprudence dite du « cliquet anti-retour », ou celle qui au regard des libertés publiques impose que des dispositions nouvelles ne puissent aboutir » à priver de garanties légales des exigences constitutionnelles, principe que nous avons rappelé pour des dispositions fiscales nouvelles (n° 95-369 DC, cons. 4).

Quoiqu'il en soit, hors les réserves touchant aux libertés publiques, le Conseil constitutionnel reconnaît, conformément à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, que si la garantie des droits doit être assurée, cette garantie n'emporte pas le droit à l'immutabilité des situations juridiques. La jurisprudence administrative ne consacre d'ailleurs pas plus un tel droit. Et pour notre part, nous avons admis, non seulement que le législateur pouvait modifier, dans un but d'intérêt général, par voie de dispositions rétroactives, les règles que le juge a pour mission d'appliquer, mais aussi que le fait que de telles modifications entraînent des conséquences sur des conventions en cours n'est pas en lui-même de nature à entraîner une inconstitutionnalité.

Il semble d'ailleurs que, même en droit communautaire, ce principe de sécurité juridique n'ait pas la portée supposée, la jurisprudence de la C.J.C.E. étant d'une grande prudence et révélant que l'application de ce principe peut laisser place à l'intervention de mesures rétroactives.

Voilà pour le concept de sécurité juridique.

3° Pour celui de la « confiance légitime », je serai plus bref. On sait que c'est un principe communautaire qui tire son origine du droit allemand et qui est souvent présenté comme un "garde fou" contre les changements de législation ou

de réglementation. Mais, là encore, sa portée est nuancée par la Cour de Luxembourg elle-même qui, conformément à une jurisprudence constante, souligne que "les opérateurs économiques ne sont pas justifiés à placer leur confiance dans le maintien d'une situation existante qui peut être modifiée dans le cadre du pouvoir d'appréciation des institutions communautaires"<sup>5</sup>. Il en est spécialement ainsi, observe un commentateur privilégié (M. PUISSOCHET)<sup>6</sup>, "dans les domaines où la réglementation doit précisément s'adapter aux variations de la situation économique et, à plus forte raison, lorsque l'avantage en cause résulte d'un régime d'exception dérogatoire aux règles ordinaires du marché".

Aussi bien, conclut M. PUISSOCHET, "l'écart paraît grand entre la portée et la fonction théoriques de ce principe et l'effectivité des conséquences de son application par la juridiction communautaire : le nombre de cas dans lesquels celle-ci a reconnu sa violation demeure relativement limité".

-oOo-

#### 4° Venons-en au droit de propriété, qui serait atteint par la rétroactivité :

Au nombre des principes constitutionnels qui doivent être respectés par la loi fiscale figure le droit de propriété. On peut ainsi s'interroger sur les effets qu'une loi fiscale rétroactive peut avoir sur le patrimoine des intéressés. Le Conseil a en effet affirmé que "Si la suppression d'une exonération fiscale a pour conséquence d'entraîner pour certaines catégories de contribuables une majoration d'imposition, il n'en résulte pas, en l'espèce, une atteinte au droit de propriété qui serait contraire à la Constitution" (89-268 DC, 29 décembre 1989, cons. 41, p. 110).

Cela signifie sans doute que le Conseil ne s'interdit pas par principe d'examiner dans certaines circonstances s'il y a atteinte à ce droit. Mais la rétroactivité fiscale ne saurait donc conduire par son seul effet une atteinte à ce droit ; notre Conseil n'a jamais établi qu'il y avait un lien, comme la Cour européenne des droits de l'Homme s'est avancée à le faire dans certains cas, entre l'obligation de payer l'impôt et le droit de propriété. Nous nous sommes bornés seulement dans notre décision n° 91-298 à dire que « l'application d'une disposition fiscale (c'était une loi interprétative rétroactive sur la perception de la T.V.A ne saurait avoir pour conséquence, par ses effets sur le patrimoine des contribuables, de

<sup>5</sup> V. par ex., arrêt du 14 février 1990, Delacre e.a. Commission (C-350/88, Rec. p. I-395, points 33 et 36) et du 7 mai 1992, Pesqueras et Naviera/Commission (C-258-90 et C-259-90, Rec. p. I-2901, point 34) ou du 5 octobre 1994, Crispoltoni e.a. (C-133/93, C-300/93 et C-362/93, rec. p. I-4863, point 57)

<sup>6</sup> Jean-Pierre Puissechet. "Vous avez dit confiance légitime ? Mélanges Braibant 1996. p. 581 et s.

porter atteinte au droit de propriété et que toute autre interprétation serait contraire à la Constitution".

Toutefois, notre Conseil n'a pas considéré qu'il y avait une telle atteinte quand la loi de finances pour 1996 a déplafonné le plafonnement de l'I.S.F. (certaines impositions peuvent dès lors être supérieures au revenu de l'actif imposé, ce qui peut conduire à céder une partie de cet actif pour acquitter l'impôt.

En outre, on peut s'interroger sur la pertinence de l'homonymie entre patrimoine et propriété. En effet, un patrimoine varie forcément suivant les revenus qu'on y incorpore (quand on le peut) ou suivant l'amputation qu'on lui inflige quand on doit combler des revenus insuffisants, hors de toute intervention fiscale.

Voilà pour le droit de propriété.

Quant au principe d'égalité, nous le connaissons suffisamment pour disposer des clés de son application, dans le domaine fiscal comme dans d'autres.

Monsieur le Président : Compte tenu de notre emploi du temps, je vous propose de suspendre avant que le rapporteur n'aborde les réponses aux griefs des saisissants.

*(La séance est suspendue à 11 h 40 et reprise à 11 h 50).*

-oOo-

IV. J'en viens donc aux réponses précises à apporter aux griefs des saisissants.

#### **Réponse au grief général de rétroactivité :**

Deux approches semblent possibles.

a) Soit, en s'appuyant sur le fait que la loi concerne des exercices en cours, non clos - à l'exception du cas très particulier des exercices ouverts et clos en cours d'année- soutenir que le moyen manque en fait ; qu'il n'y a pas de rétroactivité puisque le fait générateur de l'impôt, la clôture de l'exercice, sera donc bien postérieur à l'entrée en vigueur de la loi. C'est la position que nous invite à prendre le Gouvernement dans ses observations.

b) Soit, rester fidèle à notre jurisprudence classique qui, sans définir ce qu'il convient d'entendre par rétroactivité, se borne à reconnaître que la loi fiscale

peut être rétroactive, sauf en matière répressive, et à condition de ne pas priver de garantie légale des exigences constitutionnelles.

C'est cette seconde solution que je vous propose. Elle répond en même temps au grief qui, dans le cas d'espèce, tiendrait à ce que cette rétroactivité, admissible pour des acquis prévisibles, deviendrait inconstitutionnelle quand la loi fiscale vise non pas des revenus réguliers, des revenus courants, comme le sont les traitements et salaires ou les bénéfices d'exploitation d'une entreprise, mais des revenus exceptionnels, et ponctuels, que l'on est poussé à réaliser en fonction des paramètres fiscaux en vigueur au jour de leur décision. A supposer que ce soit exact, ce ne serait pas pour autant source d'inconstitutionnalité, aucun texte ou principe de valeur constitutionnelle n'imposant qu'une distinction soit établie entre ces deux types de revenus. Conscients de cette lacune, les requérants invoquent sans doute pour cette raison les principes de "sécurité juridique" et de "confiance légitime", dont ils invitent le Conseil, à cette occasion, à reconnaître la pleine valeur constitutionnelle.

Il est aisé d'y répondre.

Selon eux, les agents économiques, entreprises comme particuliers, auraient un droit à la stabilité des situations juridiques qui empêcherait le législateur de changer en cours de partie les règles du jeu. Mais nous venons de voir que notre Conseil constitutionnel ne reconnaît pas un tel droit.

Je vous propose donc de répondre à ces moyens comme nous l'avons fait dans notre récente jurisprudence. Dans notre décision n° 95-369 DC sur la loi de finances pour 1996, alors que les requérants reprochaient à la disposition concernant les contrats d'assurance-vie d'être entachée de rétroactivité et de contrevenir ainsi au principe de sécurité juridique, nous avons répondu "classiquement" sur la non-rétroactivité, en rappelant que ce principe n'avait pas valeur constitutionnelle, sauf en matière répressive, et que le législateur pouvait ne pas faire application des prescriptions qu'il avait antérieurement édictées dès lors qu'il ne privait pas de garanties légales des exigences constitutionnelles. Et nous en avons déduit que la détermination des dates d'application prévues par le législateur n'était pas contraire à la Constitution, rejetant ainsi implicitement le grief tiré d'une atteinte à la sécurité juridique.

Quant au moyen tiré de la méconnaissance d'un principe dit de "confiance légitime", je vous propose de ne pas l'accueillir en confirmant notre jurisprudence de l'an dernier sur la loi de finances pour 1997, aux termes de laquelle "aucune norme constitutionnelle ne garantit un principe dit de "confiance légitime". C'est une solution qui a d'ailleurs été parfaitement comprise et expliquée par la doctrine. Je vous renvoie à cet égard au commentaire qu'en a fait le Professeur

Mathieu<sup>7</sup> et qui me paraît parfaitement faire le point sur cette question. En voici un passage essentiel : "Le principe de confiance légitime, originaire du droit allemand et utilisé en droit communautaire, est un principe subjectif qui a vocation à protéger la confiance que les destinataires de règles ou de décisions étatiques sont normalement en droit d'avoir dans la stabilité des situations établies sur la base de ces règles ou décision. Le principe de confiance légitime conduit à prendre en compte des éléments subjectifs, comme le comportement de l'intéressé, par exemple sa bonne foi. C'est un principe subjectif aux mains du défendeur. Il peut, sous cette forme, difficilement faire l'objet d'une constitutionnalisation en droit français. D'une part il n'appartient pas à la tradition juridique française, d'autre part la forte part de subjectivité qui l'affecte rend difficile sa protection par les instruments du droit constitutionnel français ; enfin, opérant exclusivement dans le sens de la protection d'intérêts particuliers, sa protection constitutionnelle aurait un effet excessivement conservateur sur le droit".

#### **- Réponse sur l'atteinte au principe constitutionnel du droit de propriété :**

Les requérants soutiennent en second lieu que l'article 2 porterait « une atteinte disproportionnée au droit de propriété du fait du doublement du taux de l'impôt sur les plus-values à long terme, sans que la valeur d'origine des biens ne soit actualisée au regard de l'évolution monétaire ». Ils précisent que le taux réduit, pratiqué jusqu'à présent depuis 1965, avait précisément pour but de n'imposer que la plus-value économique, sans qu'il y ait nécessité de corriger la valeur d'origine du bien. Or, disent-ils, le passage au taux ordinaire conduirait à n'imposer que des plus-values nominales.

Il est exact que le taux réduit peut apparaître comme une sorte de contrepartie de l'érosion monétaire qui, vous le savez, n'est pas directement prise en compte dans le calcul de la valeur des biens. Le droit français repose en effet sur le principe jusqu'à présent intangible du nominalisme monétaire.

Ce principe consiste à respecter la valeur nominale de la monnaie, sans tenir compte des variations de son pouvoir d'achat. Il suppose donc que l'unité monétaire est l'unité de mesure de référence et que l'on peut additionner les unités monétaires de différentes époques. Ainsi, le code de commerce, à son article 12, prévoit qu'"à leur date d'entrée dans le patrimoine, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition..." et le code civil, à l'article 1895, prévoit que : "L'obligation qui résulte d'un prêt en argent, n'est toujours que la somme numérique énoncée au contrat. S'il y a eu augmentation ou

---

<sup>7</sup> Dans les "Petites Affiches" 7 mars 1997 n° 29 p. 5 et suivantes

diminution d'espèces avant l'époque du paiement, le débiteur doit rendre la somme numérique prêtée, et ne rendre que cette somme dans les espèces ayant cours au moment du paiement".

Il faut savoir qu'une telle approche n'est pas une règle universellement partagée. Aux Etats-Unis, c'est la valeur du marché qui est prise en compte pour les titres et au plan international le projet de l'A.S.C., -(Accounting Standards committee, l'organisme comptable international établissant les normes comptables internationales)- relatif aux instruments financiers, est de prendre en compte la juste valeur des actifs et non le prix effectivement décaissé, mais au titre de l'appréciation de la situation financière des entreprises et non au titre de leurs obligations extérieures.

A contrario, on peut dire que :

- les taux réduits des plus-values à long terme ne sont pas seulement le reflet de la prise en compte par une correction fiscale forfaitaire et arbitraire de l'évolution générale des prix mais un facteur d'incitation, propre à faire bouger ou à préserver des actifs selon leur intérêt économique collectif indépendamment de l'évolution de leur valeur dans le temps. C'est le cas, par exemple, de la cession de brevets qui est dissuadée par l'application du taux normal tandis que les concessions de brevets sont favorisées par le maintien du taux réduit.

- la valeur économique des actifs n'évolue pas comme l'inflation ; pour certains d'entre eux elle va même à contre sens (ex. : l'immobilier depuis 6 ans). Supprimer les taux réduits va ainsi pour certains biens dans le sens de la vérité économique ;

- les taux s'appliquent au solde de plus ou moins-values d'actifs différents, dont la sensibilité pour chacun à l'érosion monétaire peut être différente sinon inverse, et qui ont été acquis à des époques différentes ; comment affecter au solde un taux correspondant à ces variations pour chacun des constituants de ce solde ?

- En moyenne depuis 10 ans, le très fort ralentissement de l'inflation a retiré sa raison d'être à l'existence de taux bas, pour autant que c'était la raison essentielle de leur institution, ce qui est souvent contesté.

Il n'y a donc pas de raison, en l'espèce, de nous écarter de notre jurisprudence qui ne voit pas dans la seule mise en oeuvre des lois fiscales, notamment dans la taxation des bénéfices, des revenus ou des plus-values, des atteintes au droit de propriété.

## **Réponse au grief concernant le cas particulier des opérations « intercalaires »**

Les requérants demandent qu'à tout le moins soit réservé le cas des opérations dites "intercalaires", réalisées avant 1997 qui auraient été neutralisées ou différées. Selon eux, le taux antérieur devrait continué à leur être appliqué car, au moment la plus value a été dégagée, le bénéficiaire était naturellement dans l'ignorance d'une modification ultérieure du taux alors que, s'il en avait eu connaissance, il n'aurait pas demandé à l'administration fiscale un sursis d'imposition. Les requérants demandent donc au Conseil d'exclure de l'application du champ de la loi les plus values neutralisées ou en report à la suite de restructuration ou de cession à l'intérieur d'un groupe fiscal.

Une telle demande nécessite tout d'abord quelques explications sur les opérations visées par les requérants.

Cette demande ne saurait concerner les plus-values à long terme sur éléments amortissables, constatées lors d'une opération de restructuration. Ces dernières sont en effet d'ores et déjà taxées au taux normal puisqu'elles sont réintégrées, comme les plus-values à court terme, dans les résultats d'exploitation par parts égales sur une durée qui varie de cinq à quinze ans, en fonction de la nature des biens.

Il n'y a également aucun problème pour les plus-values à long terme réalisées à la suite d'indemnités d'assurance ou d'expropriation d'immeubles. Dans ce cas, il ne s'agit ni de sursis ni de report mais d'un différé de paiement de l'imposition de deux ans. Autrement dit, la plus-value à long terme réalisée lors d'un exercice ouvert avant le 1er janvier 1997 sera soumise au taux réduit même si le paiement de l'imposition est exigible au cours d'un exercice ouvert après cette date.

En définitive, le problème évoqué ne concerne que des plus-values sur éléments non amortissables, constatées comptablement lors d'une opération de restructuration, mais en sursis d'imposition.

Dans cette hypothèse, il nous a été confirmé que le taux applicable à la plus-value sera celui en vigueur lors de la cession du bien dès lors que l'entreprise concernée a choisi le dispositif de faveur prévu à l'article 210 A du CGI, conforme à la directive européenne du 23 juillet 1990, selon lequel « les plus-values sur les éléments de l'actif apporté en restructuration ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés mais à la condition que la société absorbante s'engage à calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des



immobilisations non amortissables d'après la valeur qu'elles avaient dans les écritures de la société absorbée ».

En conséquence, lorsque la société absorbante opte pour un tel régime, elle est dispensée d'acquitter l'impôt sur les plus-values mais, en contrepartie, elle s'engage à déclarer l'intégralité de la plus-value selon les règles et le taux en vigueur lors de la cession ultérieure du bien concerné.

Il n'y a donc aucune rétroactivité pour ce type d'opération puisqu'il s'agit d'un choix "contractuel" de l'entreprise.

Il est alors tout à fait logique qu'étant rattachées à un exercice auquel s'appliquera le nouveau régime fiscal, ces opérations y soient également soumises. En ne les excluant pas du champ d'application du dispositif de l'article 2, le législateur n'a méconnu aucun principe de valeur constitutionnelle.

Quant à la demande qui est faite au Conseil de donner à la loi une interprétation différente, elle n'a pas lieu d'être, la loi ne présentant aucune difficulté d'interprétation. En réalité, faire droit à ce que demandent les requérants reviendrait pour le Conseil constitutionnel à amender la loi, en se substituant au législateur, pour la modifier dans une direction où il n'a pas souhaité se diriger.

### **Réponse au grief sur l'atteinte au principe d'égalité**

Les auteurs de la saisine invoquent enfin un dernier grief, traditionnel, tiré de l'atteinte au principe d'égalité. L'application du nouveau régime d'imposition des plus-values étant fonction de la date d'ouverture de l'exercice, une même opération, réalisée le même jour, sera soumise à un taux différent selon que l'exercice auquel elle se rattache aura été ouvert avant ou après le 1er janvier 1997. Ceci serait selon eux inconstitutionnel, car aucune raison d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi ne justifierait une telle distinction.

Ce moyen n'est pas sérieux. Par définition, une loi nouvelle traite différemment les situations qui continuent à être régies par les règles antérieures, de celles auxquelles va s'appliquer le nouveau régime. La détermination du bénéfice imposable dépend non pas des dates auxquelles les opérations entrent dans l'assiette de l'impôt, mais de leur part dans le bilan dans lequel elles s'inscrivent et qui n'apparaît qu'à la fin de l'exercice.

Il est donc logique que deux opérations réalisées le même jour, dans deux entreprises différentes, et qui figurent dans des exercices différents soient traités

différemment puisque c'est le bilan de l'exercice qui constitue le cadre appréciatif de l'impôt.

Donc, en retenant pour l'entrée en vigueur du nouveau régime, les exercices ouverts à compter du 1er janvier dernier, le législateur a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels, en fonction du but qu'il s'est fixé, qui est d'adopter des mesures urgentes, propres à améliorer le rendement de l'impôt pour endiguer la dérive budgétaire. Le dernier grief soutenu par les saisissants ne peut donc être accueilli.

-oOo-

Nous en avons terminé avec la saisine. Les autres articles de la loi ne soulèvent pas, à mon sens, de problème de constitutionnalité, mais le premier et le dernier appellent, à mon avis, quelques explications.

#### - SUR LES AUTRES ARTICLES DE LA LOI :

L'article 1er constitue le coeur du dispositif de la loi. Il s'applique aux exercices clos à compter du 1er janvier dernier et son caractère rétroactif n'est à cet égard pas discutable. Il en allait de même, je vous le rappelle, de la contribution exceptionnelle -mais toujours en vigueur- de 10 % instituée par la loi de finances rectificative d'août 1995. Cette rétroactivité ne pose d'ailleurs pas, comme on l'a vu, de problème constitutionnel sauf si la loi venait à priver de garantie légale une exigence constitutionnelle. Ce n'est pas le cas, et aucun grief n'est d'ailleurs allégué en ce sens puisque la constitutionnalité de cet article n'est pas mis en cause.

Mais un seuil d'exonération a été fixé. Les sociétés indépendantes qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions de francs ne seront pas assujetties à la contribution temporaire de 15 % en 1997 et 1998 et de 10 % en 1999. On peut - on pourrait- légitimement s'interroger sur la pertinence du critère choisi et de la distinction opérée entre deux catégories d'entreprises.

Le chiffre d'affaires reflète-t-il vraiment la taille d'une entreprise et sa capacité à faire des bénéfices au titre de l'I.S. ?

Le seuil de 50 millions de francs est-il significatif de ce que l'on appelle petites et grandes entreprises, ou P.M.E. et autres ?

Toutefois le critère retenu par le législateur ne paraît devoir encourir la censure du juge constitutionnel.

On remarquera que le législateur fiscal a d'ores et déjà le plus souvent défini les catégories d'entreprises en fonction du seul critère de chiffre d'affaires, pour l'établissement des régimes d'imposition, l'exonération des plus-values professionnelles ou l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés, sans méconnaître les exigences constitutionnelles.

En second lieu, dans le contexte actuel, le rôle des petites entreprises dans la création d'emplois est généralement reconnu par l'ensemble des partenaires sociaux, ce qui justifie que cette catégorie d'entreprises bénéficie, dans certains cas, d'un régime fiscal spécifique.

Dans un domaine voisin, le Conseil constitutionnel a d'ailleurs admis que "le principe d'égalité n'interdit pas au législateur de tenir compte de la nature particulière de l'activité des diverses catégories de travailleurs indépendants pour édicter les règles fiscales qui leur sont applicables ; qu'ainsi peuvent différer selon les catégories professionnelles les règles relatives au forfait et qu'il en est de même des règles relatives au régime fiscal des plus-values professionnelles" (décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983).

Le Conseil constitutionnel a donc clairement admis que le législateur ne méconnaissait pas le principe de l'égalité en prévoyant un régime d'imposition et une exonération des plus-values professionnelles en fonction du seul critère du chiffre d'affaires. De même, il a jugé qu'en fixant au quart du capital social le seuil à partir duquel les parts ou actions ont la nature de biens professionnels exonérés d'ISF, la décision du législateur ne procédait pas d'une appréciation manifestement erronée.

Dès lors, le dispositif institué par l'article 1er de la loi apparaît conforme à notre jurisprudence sur le principe d'égalité.

Quant à l'article 8, prorogeant le mandat des membres des conseils des caisses d'épargne, introduit en nouvelle lecture après échec de la CMP, c'est en considération de règles de procédure, notamment celles tirées de notre jurisprudence "amendement SÉGUIN", que certains semblent s'être interrogés sur sa constitutionnalité.

Mais cet article est bien une mesure d'urgence à caractère financier et s'inscrit parfaitement dans le cadre de la loi . Présenté en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale, il a pu être ensuite examiné par le Sénat qui l'a d'ailleurs adopté. J'observe en outre qu'il reprend le texte d'un article figurant dans le DDOEF qui

n'a pu aboutir au printemps dernier et qu'il avait donc été soumis ainsi à l'avis du Conseil d'Etat. Et surtout, de portée limitée, il n'excède assurément pas les limites inhérentes au droit d'amendement.

Monsieur le Président : Je vous remercie pour ce brillant exposé. Je vous suggère d'interrompre nos travaux maintenant et d'examiner le projet de décision après le déjeuner.

*(La séance est suspendue à 12 h 45 et reprise à 14 h 30).*

Monsieur le Président : Monsieur le rapporteur, vous pouvez lire le projet et nous engagerons la discussion à chaque fois qu'un problème se posera.

*(Monsieur ABADIE donne lecture du projet jusqu'en haut de la page 4)*

Madame LENOIR : Juste une remarque de forme, mais qui a une incidence sur le fond. Je propose de retirer les guillemets, page 3, à sécurité juridique, et d'écrire au principe plutôt qu'à un principe comme nous l'avons fait en 1995 (décision n° 95-369 DC sur la loi de finances pour 1996).

Monsieur le Secrétaire général : Il est exact que la décision de 1995 ne comporte pas de guillemets, mais celle de 1996 (n° 96-385 DC sur la loi de finances pour 1997) fait référence à un principe dit « de confiance légitime » entre guillemets. Il me semble que notre rédaction gagnerait à être homogène.

Monsieur ROBERT : Ecrire : "au principe", nous le fait reprendre clairement à notre compte, ce qui n'est pas ce que nous souhaitons.

Madame LENOIR : Je crois qu'il ne faut pas confondre confiance légitime et sécurité juridique. La confiance légitime est un principe non reconnu en droit français et qui s'applique à des droits subjectifs. Je comprends donc qu'on le mette entre guillemets. En revanche, la sécurité juridique est un principe beaucoup plus large, que le droit français finira bien par reconnaître, et auquel on peut considérer que font référence les articles 2 et 16 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen.

De nombreux auteurs depuis HAURIOU en font état. Autant la confiance légitime est étrangère à notre tradition, autant le droit à la sécurité juridique ne peut être ignoré par le Conseil constitutionnel. C'est d'ailleurs le sens de notre jurisprudence, qui ne nie pas l'existence de ce principe.

Monsieur ABADIE : Nous ne sommes pas le même cas qu'en 1995. Car ici les saisissants nous demandent de constitutionnaliser le principe de sécurité

juridique. Comme on ne veut pas le faire, il ne faut pas écrire « au principe » mais « à un principe » et laisser les guillemets à « sécurité juridique ».

Monsieur le Président : Bien, je mettrai aux voix tout-à-l'heure cette question. Monsieur le Rapporteur, veuillez poursuivre.

Madame LENOIR : C'était déjà le même problème en 1995 puisque les requérants invoquaient « le principe constitutionnel » de sécurité juridique.

Monsieur le Président : J'ai dit que nous trancherions cette question tout-à-l'heure.

*(Monsieur le Rapporteur donne lecture du projet jusqu'au 6ème considérant inclus).*

Monsieur GUENA : Je comprends mal l'expression « ne prive pas de garanties légales des exigences constitutionnelles ». C'est une formulation habituelle ?

Plusieurs conseillers : Oui, c'est le standard habituel...

*(Monsieur ABADIE donne lecture du projet jusqu'au 8ème considérant inclus)*

Monsieur AMELLER : Vous savez combien je suis attaché aux prérogatives parlementaires dans la confection de la loi. C'est pourquoi je suis favorable aux conclusions du rapporteur. Mais je continue à avoir une nette réticence à l'égard de l'erreur manifeste d'appréciation. Certes, c'est ici très intelligemment tourné, mais je ne saurai y adhérer pour autant. Il faudrait se borner à dire que le législateur n'a fait qu'user de ses compétences.

Monsieur ABADIE : Nous savons que vous ne voulez pas qu'on contrôle l'appréciation du législateur. Il est exact que nous ne devons pas nous substituer à lui, mais si un vice fondamental affecte la loi, il faut bien intervenir. Et nous censurons son appréciation si elle nous paraît manifestement erronée. Nous ne faisons rien d'autre.

Monsieur LANCELOT : Je suis satisfait de la formulation retenue car les mots mêmes d'erreur manifeste, constatée à 5 contre 4, ne m'ont jamais séduit.

Je m'interroge pour ma part sur la portée des mots « en l'espèce ». Ils permettent de faire référence à l'évolution des prix, qui se caractérise par une baisse de l'inflation. Mais ne faudrait-il pas le mentionner explicitement ? Je me pose la question. « En l'espèce » couvre le problème, mais est-ce bien suffisant ?

Monsieur GUENA : Je suis, quant à moi, tout à fait convaincu par l'argumentation de Monsieur AMELLER. Je proposerai donc d'écrire que le législateur « n'a pas méconnu le droit de propriété non plus qu'en l'espèce aucune autre exigence constitutionnelle ».

Madame LENOIR : En disant cela, vous allez plus loin dans le contrôle du législateur. C'est du contrôle normal que vous faites. L'erreur manifeste, au contraire, préserve le Parlement et son emploi signifie que le Conseil constitutionnel se tient en retrait ! Par ailleurs, je suis d'accord avec Monsieur LANCELOT en ce qui concerne l'érosion monétaire et la mention explicite de l'évolution des prix.

Monsieur ABADIE : Pour répondre à Monsieur LANCELOT, je crains que si on s'implique directement dans la question de l'érosion monétaire on en arrive à constitutionnaliser le rapport entre les taux de l'impôt et l'évolution des prix ce qui serait redoutable quelque soit l'évolution de l'inflation, une modification des taux de l'impôt peut procéder d'une politique d'incitation voulue par le législateur. Il faut donc réserver d'autres possibilités d'intervention du législateur.

La formulation « usage manifestement erroné de ses compétences » constitue un compromis entre ces exigences du contrôle et le respect de l'appréciation parlementaire tandis que la proposition de Monsieur GUENA conduirait à un autre type de contrôle. Nous nous interdisons d'examiner l'effet de l'usage de ses compétences par le législateur.

Monsieur GUENA : Je crois également qu'il ne faut pas mettre le doigt dans l'engrenage de l'érosion monétaire. Sur le fond, nous n'avons pas à juger l'usage que le législateur fait de ses compétences. Je ne demande pas de changer de jurisprudence. Mais ma formule couvre tout, le passé comme l'avenir, c'est la raison pour laquelle je persiste à soutenir mon amendement.

Monsieur le Président : Monsieur le Secrétaire général, qu'en pensez-vous ?

Monsieur le Secrétaire général : Actuellement, « en l'espèce » est en facteur commun. Or ce ne serait plus le cas si vous suivez la proposition de Monsieur GUENA. L'expression « en l'espèce » couvre d'ailleurs les considérations tirées non seulement de l'évolution de l'érosion monétaire mais aussi de la prise en compte de la politique d'incitation fiscale voulue par le législateur.

Madame LENOIR : C'est une question récurrente. L'erreur manifeste du législateur est une formule qui choque les parlementaires, du moins ceux qui ne nous saisissent pas... Mais je vous rappelle notre jurisprudence de 1996

(n° 96-375 DC du 9 avril 1996 sur le D.D.O.E.F.F.) qui fait mention explicite de l'erreur manifeste et qui n'a pas d'autre signification que de manifester notre réticence à contrôler l'appréciation du législateur.

Monsieur ROBERT : Ce que propose Monsieur GUENA, ce n'est pas tant le déplacement des mots en l'espèce que la suppression de l'expression usage manifestement erroné.

Monsieur GUENA : Je suis prêt à abandonner ma proposition sur la place du « en l'espèce », mais je maintiens ma proposition de suppression.

Monsieur le Président : Bon, le problème est celui du maintien ou de la suppression de la phrase « n'a pas fait un usage manifestement erroné ». Nous trancherons tout-à-l'heure. Poursuivez la lecture de la décision, Monsieur ABADIE.

*(Monsieur ABADIE donne lecture du projet jusqu'à la fin).*

Monsieur le Président : Nous sommes ramenés à deux questions, celle des guillemets et celle de l'erreur manifeste du législateur.

Madame LENOIR : Il faut ouvrir la voie à une évolution jurisprudentielle sur la sécurité juridique et non la fermer, c'est pourquoi il faut supprimer les guillemets et écrire au principe plutôt qu'à un principe.

*(Monsieur le Président met aux voix l'amendement de Madame LENOIR. Il est rejeté par 6 voix contre et 2 pour (Monsieur LANCELOT et Madame LENOIR)).*

Monsieur le Président : Il n'y a plus de problème sur les mots « en l'espèce », mais demeure la question de la suppression de « l'usage manifestement erroné des compétences du législateur ». Je mets donc aux voix l'amendement de Monsieur GUENA.

*(Il est rejeté par 6 voix contre et 2 pour (Messieurs GUENA et AMELLER)).*

*(Le projet de décision, mis aux voix, est adopté par 7 voix pour et 1 contre (Madame LENOIR)).*

Monsieur le Secrétaire général : Les prochaines sections auront lieu le 13 novembre, la 1ère section à 10 heures, la 3ème section à 17 heures, et non à 15 heures, un seul dossier étant inscrit à l'ordre du jour de cette section.

La prochaine séance plénière aura lieu le 18 novembre à 10 heures.

La plénière du 19 novembre sera consacrée à l'examen de la loi organique relative à la fiscalité applicable en Polynésie française. C'est une affaire délicate.

La saisine sur le traité d'Amsterdam nous était annoncée comme imminente, mais nous ne la voyons toujours pas venir. Dans ces conditions, nous ne pourrions pas la prendre le 28 novembre, mais début décembre, par exemple le 8.

Monsieur le Président : Bien, je vous remercie, Monsieur le Secrétaire général. Je vous serais reconnaissant de bien vouloir demander aux rapporteurs adjoints de faire un peu de zèle, car il me revient de part et d'autre que nous tardons quelque peu en ce qui concerne le contentieux électoral.

*(La séance est levée à 15 h 30).*