

Monsieur le Président,  
Mesdames et Messieurs les Conseillers,

Les députés soussignés ont l'honneur, en application des dispositions de l'article 61, alinéa 2, de la Constitution, de déférer au Conseil constitutionnel l'ensemble de la loi de finances rectificative pour 2017, telle qu'elle a été adoptée par le Parlement le 21 décembre 2017.

Les députés auteurs de la présente saisine estiment que la loi déférée porte atteinte à plusieurs principes et libertés constitutionnels.

A l'appui de cette saisine, sont développés les griefs suivants.

\*\*\*

### **LES CONDITIONS D'EXAMEN DE CE TEXTE DE LOI MECONNAISSENT L'EXIGENCE CONSTITUTIONNELLE DE CLARTE ET DE SINCERITE DES DEBATS PARLEMENTAIRES**

Le Gouvernement a déposé 41 amendements lors de l'examen du projet de loi en séance publique, dont 31 créant des articles additionnels sur un texte de loi qui en comptait initialement 36. Le Gouvernement présente donc par amendement un deuxième texte dans le texte et ce, alors que ce collectif budgétaire était pourtant le deuxième projet de loi de finances rectificative discuté en deux semaines.

Par ailleurs, ces nombreux amendements du Gouvernement ont été déposés la veille et le jour même du début de l'examen du projet de loi dans l'hémicycle. Ce sont donc des amendements que les députés ont découvert quelques heures avant leur adoption. Ils n'ont, par conséquent, pas pu être examinés par la commission des finances de l'Assemblée Nationale et les parlementaires n'ont pas eu le temps de s'en saisir pleinement et de les sous-amender, ce qui contrevient à l'exigence indispensable de clarté et de sincérité des débats.

Par ailleurs, ce procédé qui consiste à déposer un nombre conséquent d'amendements au dernier moment conduit à contourner le Conseil d'Etat qui n'a pas pu rendre un avis sur ces modifications législatives. C'est donc une entrave à l'exigence constitutionnelle d'évaluation des articles de lois. Une telle pratique est d'autant plus regrettable que ce même Gouvernement a parfois refusé certains amendements de l'opposition, on pense notamment à la baisse du taux des intérêts moratoires dans la première loi de finances rectificative pour 2017, au motif qu'ils n'avaient pas été évalués par le Conseil d'Etat et qu'il était préférable de proposer cette mesure à travers un article de loi.

Enfin, ces amendements qui portaient parfois sur des sujets importants, on pense notamment à l'amendement sur la fiscalité du centre d'enfouissement des déchets nucléaires de Bure (CIGEO), avaient pour certains un coût non négligeable qui n'étaient d'ailleurs par toujours chiffré.

Cette procédure et ces méthodes donnent aux débats un sentiment d'improvisation et d'amateurisme qui dessert les débats parlementaires et nuit gravement à la qualité de la loi. De

tels agissements de la part du Gouvernement méconnaissent donc le principe de clarté et de sincérité des débats.

Ces points de procédures ont été soulevés lors de la conférence des Présidents du 12 décembre à l'Assemblée nationale.

## **SUR L'INCONSTITUTIONNALITE DE L'ARTICLE 11**

L'article 11 de la loi déferée cherche à consolider la mise en œuvre du prélèvement à la source au 1<sup>er</sup> janvier 2018. Le prélèvement à la source est instauré par l'article 60 de la loi de finances pour 2017 (modifié par l'ordonnance N° 2017-1390 du 22 septembre 2017). Il résulte des dispositions du G du I de l'article 60 que le mécanisme du prélèvement à la source entrera en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2019.

Or l'article 11 de la loi de finances rectificatives ne répond pas aux risques constitutionnels posés par le prélèvement à la source et l'article 60 de la loi de finances pour 2017.

### **I) Sur le principe constitutionnel d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi**

Cette réforme du mode de recouvrement de l'impôt méconnaît notamment l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi découlant des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, qui impose au législateur « d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire ». Cette méconnaissance de l'objectif d'intelligibilité de la loi risque de générer l'incompréhension des contribuables dans l'hypothèse d'une application très stricte des règles de sanctions en cas de mauvaise application de la réforme et qui sont insuffisamment assouplis par l'article 11 de la loi de finances rectificative.

### **II) Sur l'insécurité juridique posée par les revenus exceptionnels perçus durant l'année 2018**

L'article 11 soulève une difficulté quant au crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement de l'impôt (CIMR), sur lequel pèse aujourd'hui une incertitude liée à l'absence de définition précise des revenus exceptionnels. Sa rédaction est par conséquent insuffisamment claire et intelligible.

En effet, dès 2019, les contribuables se verront appliquer le prélèvement à la source au titre des revenus perçus en 2019. Toutefois, le prélèvement à la source n'est pas applicable pour les revenus perçus en 2018, qui correspond à une année « blanche » ou « de transition ».

Ainsi que le précise l'exposé des motifs du texte, afin d'éviter que les ménages ne soient conduits à acquitter en 2019 une « double contribution aux charges publiques au titre de l'impôt

sur le revenu », le législateur a prévu d'introduire un crédit d'impôt intitulé « crédit d'impôt de modernisation du recouvrement » (« CIMR ») prévu au A du II de l'article 60.

Ce crédit d'impôt, égal au montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2018, avant imputation des réductions et crédits d'impôt pour investissements et dépenses, ne portera que sur l'impôt dû au titre des revenus non exceptionnels. Autrement dit, le mécanisme de ce que l'exposé des motifs du texte qualifie « d'année de transition » ne concerne en réalité que les revenus non exceptionnels. En effet, afin d'éviter certains effets d'aubaine, le législateur a entendu ne pas faire bénéficier du CIMR les revenus perçus en 2018 considérés comme exceptionnels<sup>1</sup>.

L'exposé des motifs du texte précise les objectifs poursuivis en ce qui concerne le mécanisme mis en place au cours de l'année de transition de la manière suivante :

Le législateur s'est donc fixé notamment comme objectif de préserver l'effet des incitations fiscales « *pour des motifs d'intérêt général de soutien aux différents secteurs sociaux et économiques* ».

Il a pourtant introduit des règles différentes selon que ces incitations fiscales sont instituées sous forme de « crédit d'impôt » ou de « réduction d'impôt », lesquelles sont imputables sur l'impôt établi au titre du revenu global, ou qu'elles prennent la forme de déductions venant réduire le montant de ce revenu global.

Les A et B du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2016 (modifié par l'ordonnance du 22 septembre 2017) définissent le CIMR. Or, il résulte de ces dispositions que, alors que l'effet incitatif des réductions et crédits d'impôt correspondant à des opérations réalisées en 2018 est préservé, dès lors que le H du II prévoit que le CIMR qui est calculé à partir de l'impôt sur le revenu sans prise en compte des réductions et crédits d'impôt pour investissements et dépenses (conformément au B du II) s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus 2018, « *après imputation de toutes les réductions d'impôt, de tous les crédits d'impôt* », ce qui revient à restituer au contribuable lesdits réductions et crédits d'impôt pour investissements et dépenses, il n'en va en revanche pas de même pour l'effet incitatif des déductions du revenu global, puisque les charges déductibles du revenu global sont prises en considération aussi bien pour le calcul de l'impôt dû au titre de 2018 que pour le calcul du CIMR.

Comme le montre l'exemple chiffré ci-après, il en résulte qu'un contribuable ne réalisant que des revenus non exceptionnels et exposant en 2018 des charges déductibles du revenu global sera soumis à une cotisation d'impôt identique à celle qu'il aurait constaté s'il n'avait pas réalisé les opérations ouvrant droit au bénéfice de déduction du revenu global.

---

<sup>1</sup> A titre d'exemple, pour les traitements et salaires, sont considérées comme revenus exceptionnels les indemnités versées à l'occasion du changement ou de la cessation d'activité du contribuable (rupture de contrat de travail, cessation de fonction de dirigeant). Sont également visées les sommes perçues au titre de la participation ou de l'intéressement par les salariés qui en demandent le paiement immédiat, les indemnités ou avantages versés à l'occasion de la prise de fonction d'un mandataire social ainsi que les indemnités versées à l'occasion de la cessation de fonctions des mandataires sociaux. Les gratifications dites « surrogatoires » sont également considérées comme exceptionnelles.

Par exemple, au titre de l'année 2018, soit un contribuable percevant exclusivement un revenu non exceptionnel de 100 et ayant cotisé à hauteur de 20 dans le cadre d'un régime d'épargne-retraite individuelle dont les cotisations sont déductibles du revenu global en vertu de l'article 163 quater viciés du CGI. Soit un taux d'imposition de 50%.

L'impôt dû selon les règles de droit commun est calculé comme suit :  $(100 - 20) \times 50\% = 40$ .

Le CIMR est calculé en multipliant l'impôt calculé selon les règles de droit commun, c'est-à-dire notamment après déduction des charges du revenu global, par le rapport entre les revenus nets non exceptionnels et le total des revenus net imposables, hors charges et abattements déductibles du revenu global. Dans l'hypothèse envisagée, dans laquelle le contribuable ne perçoit que des revenus non exceptionnels, le CIMR est donc mécaniquement égal l'impôt dû. Il s'établit ici comme suit :  $40 \times (100/100) = 40$ .

Ainsi, l'impôt final dû au titre de l'année 2018 est nul.

Si nous prenons le même exemple en considérant cette fois que le contribuable ne cotise pas en 2018.

L'impôt dû selon les règles de droit commun est calculé comme suit :  $100 \times 50\% = 50$ .

Le CIMR est calculé comme suit :  $50 \times (100/100) = 50$ .

Ainsi, l'impôt final dû au titre de l'année 2018 est nul. Pour les raisons exposées ci-après, votre Conseil ne pourra que regarder comme inconstitutionnelles les dispositions qui privent ainsi de tout effet incitatif les charges déductibles du revenu global déclarées au titre de 2018.

1. Sur la méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt et devant les charges publiques

Pour rappel, le principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques est le corollaire du principe d'égalité devant la loi. Ce principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques est spécifiquement visé à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *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* ». Il s'agit donc d'un principe constitutionnel.

En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Cons. const. DC n°2009-577 du 3 mars 2009, cons. 25 ; Cons. const. DC n°2009-599 du 29 décembre 2009, cons. 15 et 38.

Si l'article 13 de la DDHC n'interdit pas de faire supporter des charges particulières à certaines catégories de personnes pour un motif d'intérêt général, il ne doit pas en résulter de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques<sup>3</sup>.

Dans le cas particulier, le législateur a entendu préserver au titre de l'imposition assise sur les revenus perçus en 2018 le caractère incitatif des dispositions octroyant au contribuable un crédit ou une réduction d'impôt en contrepartie d'un engagement, pouvant prendre de multiples formes en fonction de la disposition en cause.

C'est ainsi qu'il est prévu au H du II de l'article 60 de la loi de finances pour 2017, que le CIMR, tendant à annuler l'impôt sur le revenu dû à raison des revenus considérés comme non exceptionnels et calculé à partir de l'impôt sur le revenu avant imputation des réductions et crédits d'impôt pour investissements et dépenses, s'impute sur l'impôt sur les revenus 2018 ou 2019 après imputation desdits réductions et crédits d'impôt. Cela revient à restituer au contribuable le montant de ces réductions et crédits d'impôt.

Ainsi, alors même que le CIMR permet aux contribuables de ne pas payer d'impôt au titre des revenus non exceptionnels perçus en 2018, l'effet incitatif des avantages fiscaux prenant la forme d'un crédit ou d'une réduction d'impôt est préservé dès lors que le contribuable qui a pris un engagement en contrepartie duquel la loi lui a garanti un avantage fiscal bénéficie en outre dudit avantage fiscal par le biais d'une éventuelle restitution d'impôt au titre desdits crédits ou réductions d'impôt.

Si on reprend l'exemple simplifié envisagé ci-avant mais en substituant une incitation fiscale établie sous forme de réduction d'impôt égale à 50 % des dépenses envisagées, on aboutit au calcul suivant :

- L'impôt dû selon les règles de droit commun est calculé comme suit :  $100 \times 50\% = 50$ , montant sur lequel s'impute la réduction d'impôt de  $20 \times 50\% = 10$ . Le total de l'impôt dû selon les règles de droit commun est donc de 40 ;
- Le CIMR qui ne tient pas compte des réductions et crédits d'impôt est égal à  $100 \times 50\% \times 100/100 = 50$  ;
- En application du H du II de l'article 60, le CIMR de 50 s'impute sur l'impôt dû selon les règles de droit commun de 40, ce qui revient à une restitution de 10 au profit du contribuable.

Les raisons pour lesquelles le législateur n'aurait pas entendu assurer le maintien au titre de l'année 2018 des avantages fiscaux dont les contribuables étaient susceptibles de bénéficier et en contrepartie desquels ils ont également pris des engagements, prenant la forme non pas d'un crédit d'impôt ou d'une réduction d'impôt mais d'une charge déductible du résultat soumis à l'impôt sur le revenu, sont présentées de la manière suivante par le rapport susvisé:

---

<sup>3</sup> Cons. const. DC n°2009-599 du 29 décembre 2009, cons. 72.

**« c. La mise en place du prélèvement à la source n'alourdirait pas l'impôt dû et ne devrait pas affecter la trésorerie de contribuables bénéficiant de certains avantages fiscaux »**

*Parallèlement aux crédits d'impôt et aux réductions d'impôt correspondant à des opérations particulières, existent en droit fiscal des avantages fiscaux liés à certaines situations, statutaires ou géographiques. L'objectif de ces avantages fiscaux est de réduire, voire d'annuler, l'impôt dû par le contribuable qui en bénéficie au titre des revenus de l'année concernée.*

Dès lors, dans l'hypothèse où le contribuable ne perçoit que des revenus non exceptionnels au titre de l'année 2018, que ledit contribuable respecte ou non son engagement pris en contrepartie duquel la loi lui garantissait un avantage fiscal consistant en la déduction du revenu global d'une charge déterminée, le CIMR aura pour effet d'annuler l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2018. Autrement dit, le contribuable ne bénéficie pas en définitive de l'avantage fiscal en question, si bien que la mesure concernée perd au titre de 2018 son caractère incitatif.

Il est dans ce cadre aisé de constater une différence de traitement entre contribuables bénéficiant d'un avantage fiscal selon que cet avantage prend la forme d'un crédit ou d'une réduction d'impôt d'une part, ou d'une charge déductible du résultat global d'autre part.

Or, ces contribuables sont dans une même situation au regard de l'objet de la loi, à savoir qu'ils ont été incités à prendre un engagement en contrepartie duquel un avantage fiscal leur a été octroyé.

Le rapport sur la mise en place du prélèvement à la source, justifie la différence de traitement en indiquant qu'un avantage fiscal prenant la forme d'une charge déductible du résultat global n'a pour objet que de réduire voire annuler l'impôt dû par le contribuable bénéficiaire dudit avantage, de telle sorte que dans la mesure où le CIMR permet en définitive de réaliser cet objectif, il n'est pas utile de préserver le droit au bénéfice des avantages fiscaux susvisés. Ce raisonnement est bien entendu erroné dès lors que tous les avantages fiscaux, qu'ils prennent la forme d'un crédit ou d'une réduction d'impôt, ou d'une charge déductible du résultat global, ont bien, d'une part, pour effet de réduire ou d'annuler l'impôt dû, et, d'autre part, pour objet d'inciter le contribuable à prendre l'engagement constituant la contrepartie de l'avantage fiscal en question.

Cette justification qui, semble expliquer le traitement différent de ces deux situations, et qui est tirée de l'effet pour le contribuable d'une telle mesure est en réalité sans portée, puisque le contribuable bénéficie d'une diminution de l'impôt à payer, que l'avantage prenne la forme d'un crédit ou d'une réduction d'impôt, ou d'une charge déductible du résultat global.

Par suite, l'article 60 de la loi de finances pour 2017, et l'article 11 de la loi de finances rectificatives qui ne le corrige pas, méconnaissent le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt et les charges publiques en ce qu'il ne garantit pas le bénéfice des avantages fiscaux prenant la forme d'une charge déductible du résultat global au titre de l'exercice 2018 alors qu'il permet aux contribuables de bénéficier des crédits et réductions d'impôts rattachés audit

exercice. En effet, au regard de l'objet du maintien du bénéfice des crédits et réductions d'impôts résultant des dispositions du H du II de l'article 60, qui est de préserver le caractère incitatif de ces avantages fiscaux, les contribuables bénéficiant d'un avantage fiscal résultant d'une charge déductible du revenu global sont dans la même situation, si bien que le traitement différent de ces situations identiques est contraire au principe d'égalité.

Cette analyse n'est pas modifiée lorsque le contribuable perçoit en outre des revenus exceptionnels en 2018. En effet, quand bien même le CIMR ne couvre pas l'impôt dû au titre des revenus exceptionnels perçus en 2018, l'existence par ailleurs de revenus non exceptionnels a obligatoirement pour effet de diminuer l'avantage fiscal qui résulte de la déduction des charges en cause du revenu global, de telle sorte que le contribuable ne bénéficie que d'un avantage fiscal réduit voire marginal, alors que l'avantage fiscal prenant la forme d'un crédit ou d'une réduction d'impôt dont bénéficie le contribuable reste entier qu'importe la proportion entre revenus exceptionnels et revenus non exceptionnels composant le revenu global.

Ceci est aisément démontré par l'exemple suivant :

1/ Soit un contribuable percevant exclusivement un revenu exceptionnel de 100 et ayant cotisé dans le cadre d'un régime de retraite complémentaire individuelle à hauteur de 20. Soit un taux d'imposition de 50%.

L'impôt dû selon les règles de droit commun est calculé comme suit :  $(100 - 20) \times 50\% = 40$ .

Le CIMR, ne couvrant pas l'imposition due à raison des revenus exceptionnels perçus, est nul.

Ainsi, l'impôt final dû au titre de l'année 2018 est de 40.

2/ Soit un contribuable percevant un revenu non exceptionnel de 60 et un revenu exceptionnel de 40, et ayant cotisé dans le cadre d'un régime de retraite complémentaire à hauteur de 20. Soit un taux d'imposition de 50%.

L'impôt dû selon les règles de droit commun est calculé comme suit :  $(60 + 40 - 20) \times 50\% = 40$ .

Le CIMR est calculé comme suit :  $40 \times (60/100) = 24$ .

Ainsi, l'impôt final dû au titre de l'année 2018 est de  $40 - 24 = 16$ .

Autrement dit, dans le cas où le contribuable ne perçoit que des revenus exceptionnels, l'avantage fiscal est préservé. Cela étant, à partir du moment où le contribuable perçoit des revenus non exceptionnels, l'avantage fiscal est forcément diminué dès lors que la déduction de la charge s'impute sur le revenu global et par suite, en partie sur des revenus non exceptionnels qui en définitive ne font pas l'objet d'une imposition par le biais de l'application du CIMR si bien que l'avantage fiscal a été en partie imputé sur un revenu non imposé.

Il en résulte que l'existence de revenus non exceptionnels a nécessairement pour effet de limiter l'effet incitatif des avantages fiscaux prenant la forme d'une charge déductible du revenu

global, voire même de l'annuler purement et simplement dans le cas où le contribuable ne perçoit que des revenus non exceptionnels, alors même que le législateur a pris soin d'assurer entièrement l'effet incitatif des avantages fiscaux prenant la forme d'un crédit ou d'une réduction d'impôt, de telle sorte que les dispositions en cause sont à l'origine d'une différence de traitement contraire à la Constitution.

## 2. Sur l'atteinte portée à des situations légalement acquises

La garantie des droits est énoncée par l'article 16 de la Déclaration de 1789, qui dispose que « *toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution.* »

Selon la jurisprudence de votre Conseil, il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions. Celui-ci ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles. En particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit pas justifiée par un motif d'intérêt général suffisant<sup>4</sup>.

Dans votre décision du 27 février 2007, concernant la loi n°2007-309 du 5 mars 2007 relative à la modernisation de la diffusion audiovisuelle et à la télévision du futur, votre Conseil a notamment considéré que : « *la loi déferée met fin, de façon anticipée et progressive, à compter du 30 mars 2008, à la diffusion des services nationaux de télévision par voie hertzienne terrestre en mode analogique ; qu'elle aura pour effet de réduire la durée des autorisations de diffusion qui avaient été accordées aux éditeurs de ces services jusqu'en décembre 2010, février 2012 et avril 2012 selon les cas ; qu'elle porte ainsi atteinte à des situations légalement acquises* » (cons. 10).

Votre Conseil relève néanmoins que le législateur a prévu d'indemniser le préjudice causé aux éditeurs concernés et que cette compensation n'était pas « *manifestement disproportionnée* » (cons. 14), écartant pour ces motifs le grief d'inconstitutionnalité.

Dans votre décision 2010-622 DC du 28 décembre 2010, vous avez validé l'article 210 de la loi du 28 décembre 2010 de finances pour 2011 instituant un prélèvement sur le potentiel financier des organismes d'habitations à loyer modéré. Votre Conseil a considéré que si ce prélèvement, institué à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, était calculé sur la moyenne des potentiels financiers par logement des cinq exercices précédents, il n'avait pas d'effet rétroactif car il prenait « *en compte la durée moyenne du cycle d'investissement dans ce secteur d'activité* ».

---

<sup>4</sup> 2005-530 DC, 29 décembre 2005, Journal officiel du 31 décembre 2005, p. 20705, texte n°3, cons. 45, Rec. p. 168 ; 2007-550 DC, 27 février 2007, Journal officiel du 7 mars 2007, p. 4368, texte n°21, cons. 4, Rec. p. 81 ; 2011-141 QPC, 24 juin 2011, Journal officiel du 25 juin 2011, p. 10842.



En outre, dans votre décision 2012-662 DC du 29 décembre 2012<sup>5</sup>, vous avez censuré les dispositions de l'article 9 de la loi de finances pour 2013 qui avait pour objet de soumettre à l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2012 les revenus de capitaux mobiliers, notamment ceux ayant fait l'objet d'un prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu dans le courant de l'année.

Dans votre décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013 relative à la loi n° 2013-1203 du 23 décembre 2013 de financement de la sécurité sociale pour 2014, vous avez étendu la protection des situations légalement acquises, en jugeant que le législateur ne pouvait non seulement « *sans motif d'intérêt général suffisant ... porter atteinte aux situations légalement acquises* » mais ne pouvait pas non plus « *remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations* »<sup>6</sup>. Votre Conseil a ainsi censuré une disposition qui remettait en cause, sans aucune rétroactivité juridique, l'application d'un régime fiscal dont les contribuables pouvaient légitimement attendre le maintien<sup>7</sup>.

Enfin, dans votre décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014<sup>8</sup>, votre Conseil a fait une application directe du principe de garantie des droits à l'égard des dispositions de l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011 instituant une contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, et prévoyant que cette contribution était applicable « *à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011* ».

Bien que ces dispositions ne soient pas juridiquement rétroactives, puisqu'elles étaient entrées en vigueur avant le fait générateur de l'impôt sur les revenus de 2011, votre Conseil n'a cependant validé ces dispositions qu'au prix d'une réserve d'interprétation. Vous avez considéré que cette atteinte portée aux situations légalement acquises n'était pas justifiée.

Dès lors, si l'application de la loi nouvelle à des opérations en cours pour lesquelles le fait générateur de l'impôt n'est pas encore intervenu n'est pas, par principe, contraire à la Constitution, la jurisprudence de votre Conseil s'attache néanmoins au fait que cette application de la loi ne porte pas atteinte aux droits garantis par l'article 16 de la DDHC. Autrement dit, il résulte de vos décisions que le critère pertinent n'est pas tant celui de la rétroactivité juridique que celui de l'atteinte aux situations légalement acquises.

Ainsi, si le seul fait qu'une modification de fin d'année affectant des opérations réalisées antérieurement n'est pas, à lui seul, de nature à permettre de considérer que cette disposition porte atteinte à des situations légalement acquises, en revanche, la seule circonstance que cette modification intervienne avant le fait générateur de l'impôt ne peut permettre d'en déduire qu'elle ne porterait pas atteinte à des situations légalement acquises. Ceci confirme que, pour votre Conseil, une disposition qui n'a pas juridiquement d'effet rétroactif peut néanmoins porter

---

<sup>5</sup> Décision n°2012-662 du 29 décembre 2012 : Recueil, p. 724.

<sup>6</sup> Souligné par nous. Considérant 14.

<sup>7</sup> Il s'agissait en l'espèce des dispositions législatives relatives à la modification des taux de prélèvements sociaux applicables à certains produits de contrats d'assurance-vie.

<sup>8</sup> Décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014 : JORF n° 0283 du 7 décembre 2014 p. 20465, texte n° 24.

atteinte à des situations légalement acquises et être, de ce fait, contraire aux droits garantis par la Constitution.

Au cas particulier, ces principes à valeur constitutionnelle justifient pleinement le fait que le législateur était tenu de maintenir l'effet incitatif des avantages fiscaux prenant la forme d'un crédit ou d'une réduction d'impôt. Il était en effet indispensable, au regard des effets qui pouvaient légitimement être attendus d'engagements pris par les contribuables, de garantir à ces derniers le bénéfice des avantages fiscaux qui leur avaient été ainsi promis, et notamment ceux présentant un caractère pluriannuel.

C'est ainsi par exemple qu'il était nécessaire de garantir au contribuable, ayant acquis à titre onéreux entre le 1<sup>er</sup> janvier 2009 et le 31 décembre 2012 (ou, par exception, le 31 mars 2013) des logements neufs ou assimilés destinés à la location, le bénéfice de la réduction d'impôt dite « Scellier » répartie sur neuf ans, au titre de l'exercice 2017 (article 199 septvicies du CGI). En contrepartie de l'engagement de location dudit logement, ce contribuable pouvait légitimement attendre le maintien du bénéfice de la réduction d'impôt sur la durée de neuf ans correspondant à cet engagement. Il va de soi que si le législateur n'avait pas prévu, comme il l'a fait au H du II de l'article 60, la restitution de cet avantage fiscal lorsque l'impôt dû au titre de 2017 est annulé par le CIMR, il aurait remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus par les contribuables de l'application de ce régime incitatif, et aurait donc porté atteinte aux exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789.

Cela étant, le législateur aurait dû également, au regard des principes constitutionnels susvisés, maintenir le bénéfice des avantages fiscaux présentant un caractère pluriannuel prenant la forme d'une charge déductible du revenu global. C'est le cas par exemple des régimes de retraite complémentaire.

En effet, en vertu des dispositions de l'article 163 quatervicies du CGI, un contribuable qui s'engage à cotiser durant toute sa période d'activité dans le cadre d'un régime d'épargne-retraite individuelle peut, dans certaines limites, déduire de son résultat global les versements effectués. Il s'agit par exemple :

- du Plan d'épargne retraite populaire (Perp), correspondant à un contrat d'assurance souscrit en vue de la constitution d'un complément de retraite en rente viagère ;
- du régime Préfon-Retraite, correspondant au régime de retraite complémentaire des agents de la fonction publique.

Il est à noter qu'en application des dispositions des articles 154 bis A, 158, 5-b bis, 5-b quater et 6 du CGI, les rentrées servies au titre des régimes facultatifs de retraite font l'objet d'une imposition dans la catégorie des pensions après abattement de 10%.

Ainsi, à la date de souscription à un tel régime, le contribuable concerné, entendant bénéficier du versement d'une rente à compter de l'entrée en retraite, s'était engagé à cotiser de manière périodique tout au long de la période d'activité en échange de quoi la loi lui assurait un avantage fiscal incitatif consistant en la déductibilité des cotisations susvisées de ses revenus.

Or, comme cela a été indiqué précédemment, il résulte des dispositions de l'article 60 de la loi de finances pour 2017 que les contribuables ayant souscrit à des régimes de retraite complémentaire individuelle visés à l'article 163 quatervicies du CGI ne pourront pas bénéficier de l'effet incitatif d'une telle souscription, consistant en l'obtention d'un avantage fiscal résultant de la déduction des cotisations versées du résultat global, dès lors que, dans l'hypothèse où les contribuables en question ne perçoivent que des revenus non exceptionnels, le CIMR annule l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2018, indépendamment de la déduction de charges du résultat global.

Il résulte de l'article 11 de la loi de finances rectificative pour 2017 que le montant des cotisations ou primes déductibles du revenu net global en application du 1 du I de l'article 163 quatervicies du code général des impôts est limité à la moyenne des mêmes cotisations ou primes versées en 2018 et 2019.

Ainsi les contribuables ayant souscrit à des régimes de retraite complémentaires individuels visés à l'article 163 quatervicies du CGI ne pourront pas bénéficier totalement de l'effet incitatif d'une telle souscription. En effet, la déduction attendue du revenu imposable ne pourra être totale.

Par suite, en ne prévoyant pas au titre de l'année 2018 le maintien des avantages fiscaux pluriannuels incitatifs prenant la forme d'une charge annuelle déductible du revenu global, le législateur a porté atteinte aux effets qui pouvaient légitimement être attendus de l'application des mesures garantissant le bénéfice de tels avantages.

Pour toutes ces raisons, les requérants invitent votre Conseil à regarder comme inconstitutionnelles les dispositions de l'article 11 de la loi de finances rectificatives et l'article 60 de la loi de finances pour 2017 (modifié par l'ordonnance N° 2017-1390 du 22 septembre 2017) en ce qu'elles privent ainsi de tout effet incitatif les charges déductibles du revenu global déclaré au titre de 2018.

De même, nous invitons votre Conseil à censurer le Kter de l'article 11 ainsi rédigé :

*« K ter. - Pour l'imposition des revenus de l'année 2019, le montant des cotisations ou primes déductibles du revenu net global en application du 1 du I de l'article 163 quatervicies du code général des impôts est égal à la moyenne des mêmes cotisations ou primes versées en 2018 et en 2019, lorsque, d'une part, le montant versé en 2019 est supérieur à celui versé en 2018 et que, d'autre part, ce dernier montant est inférieur à celui versé en 2017.*

\*\*\*

Souhaitant que ces questions soient tranchées en droit, les députés auteurs de la présente saisine demandent donc au Conseil constitutionnel de se prononcer sur ces points et tous ceux qu'il estimera pertinents eu égard à la fonction de contrôle de constitutionnalité de la loi que lui confère la Constitution.