

Les « lois de validation fiscales » à l'épreuve des principes communautaires

Transparent n° 8

Rappel

Lorsque l'administration sait qu'un contentieux fiscal est perdu d'avance car les juges se sont à plusieurs reprises déjà prononcés en sa défaveur, elle dispose encore d'une arme redoutable : elle peut en effet demander au législateur d'intervenir au moyen de ce qu'il est coutume d'appeler une « loi de validation fiscale ». Il s'agit d'une loi qui revient sur une disposition fiscale afin de la mettre en conformité, rétroactivement, avec la position prise par l'administration.

En pratique : ces dernières années et sans que la liste soit exhaustive, l'administration fiscale a fait valider rétroactivement l'intégralité des procès-verbaux communaux d'évaluation foncière⁽¹⁾, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture⁽²⁾, et a fait invalider⁽³⁾ par le législateur la jurisprudence du Conseil d'État en matière de répartition de la taxe professionnelle entre le donneur d'ordre et le sous-traitant.

Si ces lois de validation peuvent dans certains cas se concevoir d'un point de vue purement budgétaire, il en va bien différemment sur le plan des principes, notamment d'équité, d'égalité des armes ou encore de séparation des pouvoirs.

Étonnamment, aucun moyen juridique solide n'avait encore été mis en avant pour contrecarrer cette pratique récurrente de l'administration fiscale.

Problématique : en ce domaine, et jusqu'à présent, l'un des moyens les plus fréquemment opposés par les contribuables avait été l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH). En effet, selon la jurisprudence constante de la Cour européenne des droits de l'homme, si, en principe, le législateur ne peut pas être empêché de réglementer, par de nouvelles dispositions à portée rétroactive, des droits découlant de lois en vigueur, le principe de la prééminence du droit et de la notion de procès équitable consacré à l'article 6 précité s'opposent, sauf pour d'impérieux motifs d'intérêt général, à l'ingérence du pouvoir législatif dans l'administration de la justice dans le but d'influer sur le dénouement judiciaire du litige. Pour autant, la jurisprudence⁽⁴⁾ de la Cour européenne des droits de l'homme s'oppose avec tout autant de constance à appliquer l'article 6 précité à des matières autres que civiles ou pénales, si bien que la fiscalité en est exclue, exception faite des pénalités fiscales assimilables à des sanctions pénales.

Le Conseil constitutionnel ne s'est, lui, jamais formellement opposé à ces lois de validation rétroactive.

(1) Article 44 de la loi de finances rectificative pour 2003.

(2) Article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004.

(3) Article 59 de la loi de finances rectificative pour 2003.

(4) Par exemple, CEDH 19 octobre 2004 aff. 58867/00, 2^e section, Caisse régionale crédit agricole mutuel Nord de France c / France.

Ce qu'il faut retenir*Tribunal administratif de Paris, 11 décembre 2006, n° 1149 et 1155*

Dans ces conditions, le jugement récemment rendu par le tribunal administratif de Paris vient mettre un peu de baume au cœur des contribuables et de leurs conseils.

Dans cette espèce, la société Peugeot avait engagé devant le tribunal administratif un contentieux visant à contester l'assujettissement à la taxe professionnelle d'outillages dont elle était propriétaire mais qu'elle avait confiés à des sous-traitants.

Postérieurement à la requête de la société Peugeot devant le tribunal administratif, le Conseil d'État avait rendu plusieurs arrêts⁽⁵⁾ qui laissaient clairement présager que la requête de la société Peugeot avait de très sérieuses chances de prospérer.

Cependant, lorsque le tribunal a statué fin 2006 sur la requête de la société Peugeot, le tribunal ne pouvait ignorer l'existence de l'article 59 de la loi de finances rectificative pour 2003, venu contrecarrer cette jurisprudence du Conseil d'État en validant rétroactivement la position contraire soutenue par l'administration fiscale.

Néanmoins, la société Peugeot, sachant que l'argument tiré de l'article 6 de la CEDH était voué à l'échec, a cette fois invoqué l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la CEDH.

Précisions : *selon cet article, « toute personne physique ou morale a le droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou amendes. »*

Dans son jugement, le tribunal a tout d'abord relevé qu'avant l'intervention de la loi de la validation critiquée, la société requérante disposait bien au regard de la jurisprudence du Conseil d'État en la matière d'une créance contre l'État, créance correspondant précisément à la notion de biens au sens de l'article 1^{er} du protocole précité.

Dans un second temps, le tribunal a souverainement estimé que les motifs d'intérêts généraux invoqués par l'administration fiscale pour justifier de la loi de validation considérée, notamment la clarification nécessaire de l'article 1469 du Code général des impôts ainsi que le risque budgétaire, n'étaient pas de nature à justifier l'atteinte portée aux biens de la requérante.

Il a donc considéré que l'application rétroactive des dispositions de la loi de validation (article 59 du 30 décembre 2003) porte une atteinte injustifiée aux droits du contribuable.

À noter : *le tribunal reconnaît bien l'existence du risque de pertes fiscales. Mais il considère que ce risque résulte de l'interprétation erronée que la doctrine administrative a continué à donner jusqu'à l'adoption de la nouvelle loi et que les contribuables n'ont pas à en supporter les conséquences financières.*

(5) Conseil d'État 19 avril 2000, n°172003 et Conseil d'État 25 avril 2003, n°224338 et 230052.

Commentaire

Le procédé des lois de validation fiscales est particulièrement frustrant pour les contribuables qui voient généralement de longues années de procédure contentieuse et des perspectives de dégrèvements d'impôt réduites à néant par un article de quelques lignes inséré au détour d'une loi de finances rectificative. La frustration est tout aussi importante pour les conseils qui ont eu tant de mal à convaincre leurs clients de l'opportunité d'engager un contentieux avec l'administration fiscale et ce parfois jusqu'au Conseil d'État.

Cette décision du tribunal administratif démontre qu'une loi fiscale, même validée implicitement par le Conseil constitutionnel, peut être contestée sur le fondement du droit communautaire et notamment de la CEDH dont jusqu'à présent seul l'article 6 était perçu comme un dispositif « anti-loi de validation », malheureusement non applicable à la matière fiscale.

Cette jurisprudence, qui méritera évidemment d'être validée, permettrait enfin de contrecarrer les lois de validation fiscales non justifiées par un impératif d'intérêt général indiscutable. Mais attention à ne pas se réjouir trop vite : il ne s'agit que d'un jugement de tribunal administratif et le débat sur la validité des lois de validation fiscales est ancien et les espoirs des contribuables, en la matière, ont plusieurs fois déjà été déçus. θ