

Avantage fiscal concernant les souscriptions au capital de sociétés

Lire les commentaires de :

Emmanuel Tausin

La non-rétroactivité de la loi fiscale : un gage de confiance (légitime)

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 09LY01562 – Mme C. – 03 juin 2010 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Impôt sur le revenu, Avantage fiscal, Souscriptions au capital de sociétés, Fractions excédentaires, Plafond

Rubriques

Fiscalité

TEXTES



Résumé Note d'avocat

Résumé

¹ *Impôt sur le revenu - Avantage fiscal - Souscriptions au capital de sociétés - Fractions excédentaires - Plafond - Examen des reports excédentaires prévus au II de l'article 199 terdecies 0 A du code général des impôts.*

² Les modifications des plafonds, fixant la limite annuelle de réduction d'impôt autorisée, issues de la loi du 1er août 2003, n'étant applicables qu'aux versements réalisés à compter du 1er janvier 2003, l'examen des fractions excédentaires reportables au titre des années suivantes d'une souscription intervenue avant 2003, s'apprécie en fonction des plafonds en vigueur au moment de la souscription.

Note d'avocat

La non-rétroactivité de la loi fiscale : un gage de confiance (légitime)

Emmanuel Tauzin

Commentaire, Avocat au Barreau de Lyon

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.5725](https://doi.org/10.35562/alyoda.5725)

¹ Par un arrêt du 3 juin 2010, la Cour Administrative d'Appel de Lyon a rappelé quelques principes élémentaires en matière d'application de la loi fiscale. En effet, en dépit du caractère a priori très technique de la décision, on ne peut douter à première vue que les juges se sont appuyés, certes de manière implicite, sur le principe de la non-rétroactivité de la loi fiscale. De manière générale enfin, il nous apparaît que les juges ont été guidés également par un objectif de sécurité juridique. Autrement appelé principe de confiance légitime, cet objectif nous semble essentiel en matière de fiscalité personnelle. C'est à la lueur de ces principes, qu'il faut souligner la portée de cet arrêt (II), nous en rappellerons au préalable le contexte (I) .

² I - Faits et procédure

³ a) Rappel des faits

⁴ Le 16 novembre 2002 M. A a effectué une souscription au capital d'une société pour un montant initial de 24 000 €. Conformément aux prévisions de l'article 199 terdecies 0 A du Code général des impôts dans sa rédaction applicable en l'époque, M. A pouvait prétendre au titre de 2002 et des trois années suivantes à une réduction d'impôt d'un montant annuel maximum de 6 000 €.

⁵ Cette réduction d'impôt, fixée à 25 % des souscriptions, a été instituée par l'article 26 de la loi 94-126 du 11 février 1994 et s'est appliquée à compter de l'imposition des revenus de 1994. Elle a par la suite fait l'objet de nombreux aménagements législatifs portant aussi bien sur son champ d'application que ses modalités d'application.

⁶ Par une loi du 1^{er} août 2003, des modifications des plafonds fixant la limite annuelle de réduction d'impôt autorisée ont ainsi été apportées. Le plafond des réductions d'impôt a été notamment relevé de 6 000 € à 20 000 € pour les contribuables célibataires.

⁷ Monsieur A s'est vu alors notifier un avis d'imposition supplémentaire au titre de l'impôt sur le revenu 2005 au motif que les nouvelles limites issues des modifications législatives de 2003 devaient être retenues pour déterminer la fraction du versement initial reportable.

De manière pratique, l'administration a remis en cause la réduction d'un montant de 6 000 € imputée en 2002 et le report du surplus, soit 18 000 €, sur les 3 années suivantes. Elle a estimé que compte tenu de la modification des plafonds, la réduction d'impôt pour 2003 devait être assise sur la totalité du report, soit 18 000 € et non pas 6 000 € comme le laissait supposer la législation en vigueur au moment où la décision de souscrire a été prise.

8 Sans entrer dans les détails, l'enjeu principal était de déterminer si, comme le soutenait l'administration, les nouvelles limites apparues en 2003, étaient d'application rétroactive puisque le versement initial et la détermination du report avait été réalisés en 2002.

9 *b) Thèses débattues*

10 Deux thèses ont été défendues devant le Tribunal administratif de Lyon. La première, présentée par le contribuable, consistait à soutenir que la fraction excédentaire constatée l'année du versement devait être reportée et imputée au cours des exercices postérieurs sous l'empire de la législation applicable au moment de la souscription.

11 A l'appui de ce raisonnement, il avait été rappelé la lettre de l'article 199 0 A applicable en 2002 selon laquelle :

12 « *la fraction d'une année excédant, le cas échéant, les limites mentionnées au premier alinéa ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions au titre des trois années suivantes* ».

13 Selon le contribuable, l'appréciation du terme « *mêmes conditions* » renvoyait de toute évidence à celles qui existaient au moment du versement.

14 L'administration, de son côté, soutenait une position contraire selon laquelle les prétentions du requérant ne pouvait être accueillies favorablement dans la mesure où le droit au report de la fraction excédentaire devait tenir compte du rehaussement de plafond décidé par la loi de finances pour 2003.

15 L'administration invoquait notamment que la notice jointe à la déclaration n° 02042 complémentaire de 2003 précisait expressément :

16 « *A compter de l'imposition des revenus de 2003 les plafonds annuels retenus pour l'octroi de la réduction d'impôt sont relevés pour les versements effectués à compter du 1er janvier 2003 mais également pour les versement réalisés antérieurement* ».

17 *c) Décision du Tribunal administratif et de la Cour administrative d'appel de Lyon*

18 Le Tribunal administratif de Lyon a suivi la démonstration proposée par l'administration et décidé que :

19 « le montant du plafond mentionné au II de l'article 199 terdecies OA, porté à 20 000 € par la loi du 1^{er} août 2003, était applicable pour la détermination des cotisations à l'impôt sur le revenu de ladite année et qu'ainsi, l'administration n'en a pas fait, en l'espèce, une application rétroactive » (TA Lyon - n° 00701405 - 21 avril 2009) .

20 Il ressort de cette décision que pour le Tribunal les dispositions issues de la loi du 1^{er} août 2003 étaient venues se substituer aux dispositions précédentes. Il ne pouvait pas dès lors y avoir un conflit dans l'application des prévisions de l'article 199 terdecies dans la mesure où celles en vigueur en 2002 se seraient effacées face à celle votées en 2003.

21 Après avoir interjeté appel, le contribuable a réitéré ses motifs en observant également qu'en dépit des modifications apportées par la loi du 1^{er} août 2003, la lettre de l'article 199 terdecies OA n'avait pas été modifiée et que par ailleurs il n'avait pas été prévu de modalités pratiques visant à régler l'ordre d'imputation en cas de versements nouveaux sur les années suivantes.

22 La Cour administrative d'appel a finalement fait valoir la prétention du requérant en relevant que :

23 « les modifications des plafonds, fixant la limite annuelle de réduction d'impôt autorisée, issues de la loi du 1^{er} août 2003, n'étant applicables qu'aux versements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2003, M. A ... est fondé à soutenir que l'administration ne pouvait pas lui opposer, pour l'examen des fractions excédentaires reportables de sa souscription, au titre des trois années suivantes, les plafonds applicables à compter du 1^{er} janvier 2003, mais devait lui appliquer les plafonds en vigueur au moment du versement de sa souscription ».

24 La Cour administrative d'appel a confirmé implicitement qu'il ne pouvait être fait application au-delà du 1^{er} janvier 2003 de la loi du 1^{er} août 2003 rappelant ainsi le principe de la non-rétroactivité de la loi fiscale.

25 **II - Portée de la décision**

26 *a) L'affirmation de la non -rétroactivité de la loi fiscale*

27 Le principe établi par l'article 2 du Code civil est que « la loi ne dispose que pour l'avenir, elle n'a point d'effet rétroactif ». D'une manière générale, cette règle est d'usage en matière fiscale. Cependant, aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne s'oppose à ce qu'une disposition fiscale ait un caractère rétroactif (C.C.29 décembre 1984 n° 084-184 DC : *RJF* 3/85 n° 0482), le législateur peut donc y déroger par une disposition expresse mais dans certaines limites.

28 Comme l'a rappelé le Conseil constitutionnel (C.C. n° 095-369, DC du 28 décembre 1995, comm. X. Prétot, *RFFPDr. fisc.* 1996, p. 98 ; *RJF* 2/96 n° 0209 ; L. PHILIP, *RFDC* 1996, p. 119 ; O. SCHRAMECK, « Les validations législatives », *AJDA* 1996, p. 1369 ; B. MATHIEU, *LPA* 13 mars 1996, p. 4.) la rétroactivité de la loi fiscale est admise quand elle se justifie par un intérêt général suffisant (C.C. n° 02002-458 DC - 7 février 2002 : *RJF* 5/02 n° 0552) et par l'absence de toute autre solution pour le législateur.
1996, p. 19 ;

29 Le recours à des lois rétroactives demeure relativement confidentiel et ne concerne quasi exclusivement que les lois dites de validation. Dans ce cadre, l'administration des impôts demandent parfois au législateur de valider rétroactivement l'application qu'elle avait faite d'un texte fiscal ultérieurement interprété de façon différente par les tribunaux.

30 En aucun cas, en l'espèce, la loi de 2003 ne pouvait être considérée comme une loi de validation. L'économie générale du dispositif n'a pas été modifiée par les nouvelles dispositions qui n'avaient pas d'autre objectif que d'accentuer le caractère incitatif de la mesure.

31 Les prévisions litigieuses ne pouvaient pas d'ailleurs recevoir une application rétroactive sauf à remettre en cause justement le caractère incitatif du dispositif.

32 En effet, si l'augmentation des plafonds de déduction en cas de souscription au capital caractérise une volonté du législateur d'encourager l'investissement dans les PME, il n'en demeure pas moins qu'une application rétroactive de ces modifications conduit à minorer de fait les reports éventuellement constatés l'année du versement initiale. Une telle conséquence est en tout point contraire aux intentions du législateur. Nul ne pouvait douter de ce point de vue que les dispositions apportées pouvaient recevoir une application rétroactive.

33 b) Un besoin de sécurité juridique

34 Il apparaît à la lecture de cette décision et au regard du principe réaffirmé de la non-rétroactivité de la loi fiscale que toute modification législative ne peut disposer que pour l'avenir afin d'assurer une sécurité juridique au contribuable dans les choix qu'il est amené à prendre.

35 Si l'interprétation du Tribunal de Lyon avait été confirmée, l'incitation voulue par le législateur aurait été inefficace. C'est donc selon nous l'idée de sécurité juridique, autrement dénommée confiance légitime qui est sous-jacente dans la décision de la Cour administrative d'appel de Lyon. Nous retiendrons en l'espèce le terme « sécurité juridique » qui est plus approprié. En effet, le principe de confiance légitime, qui fait partie des principes généraux du droit

communautaire, ne trouve à s'appliquer, dans l'ordre juridique national, que dans le cas où la situation juridique dont a à connaître le juge administratif est régie par le droit communautaire (v. notamment CE, 9 mai 2001, n° 0211162, *Société mosellane de tractions*) .

³⁶ Dans le domaine de la fiscalité des entreprises, l'affirmation de la confiance légitime se justifie quasi intuitivement par la nécessité de sécuriser le chef d'entreprise dans ses décisions de gestion. On ne saurait admettre que les choix qu'il est amené à prendre au quotidien et qui l'engagent pour l'avenir puissent être remis en cause dans la mesure où la « variable fiscale » serait fluctuante. Une telle position est inconcevable alors que ses décisions de gestion sont opposables à l'administration par application de la théorie de l'acte anormal de gestion.

³⁷ En matière de fiscalité personnelle, le besoin de sécurité juridique est tout aussi évident. Les avantages fiscaux tels que les réductions d'impôts ouverts aux contribuables ne peuvent masquer le rôle de régulation conjoncturelle de l'impôt. Les incitations fiscales consistent en effet à utiliser le régime d'un impôt non pas dans un objectif purement financier mais en vue d'agir sur les structures et les comportements (cf C. HECKLY, *Rationalité économique et décisions fiscales*, LGDJ, Bibliothèque de sciences financières, 1987 ; A. AGOSTINI, *Les options fiscales*, LGDJ, Bibliothèque de finances publiques et de fiscalité, 1983) .

³⁸ Il apparaît ainsi tout à fait contraire à l'idée d'un impôt conçu comme moyen de régulation économique que les lois fiscales puissent rétroagir et venir remettre en cause des choix exercés en fonction de considérations fiscales (V. notam. La rétroactivité de la loi fiscale face au principe de sécurité juridique, *DF* 1996, Hors-série, novembre 2006 ; S. COTTIN (S) et RIBES (D), Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt, *RRJ* 2001, n° 02) .

³⁹ Tel est selon nous la portée de la décision de la Cour Administrative d'Appel du 3 juin 2010.

⁴⁰ *Rétroactivité - confiance légitime - sécurité juridique- impôt sur le revenu*