



La Rétroactivité de la loi fiscale est elle constitutionnelle: la sécurité économique et juridique

patrickmichaud@orange.fr

V1 mai 2020

Assurer la sureté juridique et économique des citoyens et de leurs activités
Devrait être une priorité des pouvoirs publics

Nous savons tous que [la Cour de cassation applique avec rigueur le principe de non-rétroactivité de la loi nouvelle](#), tant en matière civile [l'article 2 du code civil, inchangée depuis 1804](#) qu'en matière pénale conformément [aux articles 112-1 à 112-4 du code pénal](#).

MAIS Une loi fiscale rétroactive est elle non constitutionnelle ?
[car contraire notamment à la déclaration des Droits de l'homme et du citoyen du 26 aout 1789](#)

Deux amis d'EFI [Bruno Gibert](#) et [Olivier Fouquet](#) avaient il y a un certain temps proposer des solutions

[Améliorer la securite du droit fiscal pour renforcer l'attractivite de la France par B Gibert](#)

[« Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », par O Fouquet](#)

Ces rapports analysaient notamment les conséquences de la rétroactivité fiscale sur la attractivité économique

Ainsi que le soulignent les rapports Gibert et Fouquet, on distingue trois types de rétroactivité en matière fiscale⁷ :

« **la grande rétroactivité** » c'est-à-dire la rétroactivité juridique : lois de validation destinées à surmonter les conséquences d'une décision de justice, lois de nature interprétative cherchant à pallier le manque de clarté du dispositif initial ou à en corriger les défauts techniques, rétroactivité remontant jusqu'à la date de l'annonce d'un dispositif antérieur au vote de la loi ;
« - **la petite rétroactivité** liée au caractère rétrospectif de la loi de finances dont les dispositions s'appliquent aux impôts dus sur les opérations faites au cours de l'année écoulée ;
« - **la rétroactivité économique** : modification pour l'avenir d'un dispositif sur la base duquel un contribuable s'est engagé dans la durée en anticipant sa pérennité »

Par ailleurs Le nouveau vocabulaire financier utilise les termes de [clause grand père ou grand father clause](#)

C'est à une disposition maintenant les droits acquis, permettant que, lors de l'adoption d'une nouvelle loi, les conditions de l'ancienne loi puissent s'appliquer à ceux qui en bénéficiaient déjà, généralement pour une période limitée

Cette définition de la non rétroactivité est rarement utilisée dans nos documents administratifs mais la première organisation à en faire état a été [le conseil des prélèvements obligatoires](#) dans [son rapport de janvier 2018](#) sur notamment [les réformes de l'imposition des plus values immobilières](#)

Par ailleurs, depuis quelques mois se dessine une distinction entre la clause grand père américaine, très stricte, et la clause grand-père italienne plus souple mais plus compliquée à mettre en application

LES TEXTES APPLICABLES PAR LES JUGES FRANÇAIS	2
La conformité à la Constitution de la rétroactivité économique : 3	
Une loi rétroactive est elle une ingérence dans le droit de propriété ?	5
POSITION DE LA CEDH	5
Reconnaissance en droit interne d'un principe de sécurité juridique	5
AFFAIRE JOUBERT c. FRANCE (CEDH Requête no 30345/05) 23 juillet 2009	5
La conformité à la Constitution de la « grande rétroactivité » fiscale 6	
L'article 16 de la Déclaration, clef de voûte des droits et libertés	6
PAR Régis FRAISSE - Conseiller d'État	6
c) La conformité à la Constitution de la « petite rétroactivité 8	

<u>La Cour de cassation et le principe de la sécurité juridique</u>
<u>Sécurité juridique et complexité du droit - Rapport public 2006</u>
<u>Étude annuelle 2016 - Simplification et qualité du droit</u>
<u>La sécurité juridique le point de vue du juge constitutionnel</u> <u>M. Olivier Dutheillet de Lamothe,</u>
<u>Le principe de non-rétroactivité des lois (commentaires conseil</u> <u>constitutionnel</u>
<u>La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit</u> <u>français</u>
<u>Rétroactivité des lois et la Déclaration de 1789</u>
<u>La rétroactivité des lois fiscales par O Fouquet</u>
<u>Principe de sécurité juridique er droit fiscal</u>
<u>Loi fiscale rétroactive et Convention EDH par Stéphane Austry</u> <u>Restreindre la rétroactivité fiscale par B Gibert</u>
<u>Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration</u> <u>fiscale et les contribuables par O Fouquet</u>

LES TEXTES APPLICABLES PAR LES JUGES FRANÇAIS

[Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789](#)

[La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789](#) est un texte fondamental de la [Révolution française](#), qui énonce un ensemble de [droits naturels](#) individuels et les conditions de leur mise en œuvre. Ses derniers articles sont adoptés le 26 août 1789 .

[La Déclaration du 26 août 1789](#) est un des trois textes visés par le [préambule de la Constitution française du 4 octobre 1958](#). Sa valeur constitutionnelle est reconnue par le Conseil constitutionnel depuis 1971 ([Décisions no 71-44 DC](#)). Ses dispositions font donc partie du droit positif français, et se placent au plus haut niveau de la [hiérarchie des normes](#) en France.

[Article 8 de la DDHC de 1789](#)

La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée.

[Article 16 de la DDHC de 1789](#)

Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution.

[L'article 16 de la Déclaration, clef de voûte des droits et libertés](#) [PAR Régis FRAISSE - Conseiller d'État](#)

[Article 17 de la DDHC de 1789](#)

La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité.

Le droit au respect des biens

[L'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales](#)

Toute personne physique ou morale a 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 des amendes.

[La convention européenne des droits de l'homme et la fiscalité](#)

Un certain nombre de requérants s'appuient sur [la Convention européenne des droits de l'homme](#) pour contester des règles et des procédures des États contractants en matière fiscale ainsi que les méthodes employées par les agents des services fiscaux. Leurs requêtes sont généralement fondées sur l'[article 1 \(protection de la propriété\)](#) du Protocole n° 1 à la Convention, et l'[article 6 \(droit à un procès équitable\)](#) de la Convention. D'autres dispositions de la Convention sont néanmoins parfois également utilisées.

La conformité à la Constitution de la rétroactivité économique :

La rétroactivité économique désigne une mesure qui, sans être juridiquement rétroactive, est susceptible de porter atteinte à la sécurité juridique du contribuable en modifiant le traitement fiscal de situations en cours. Il s'agit d'une modification pour l'avenir d'un dispositif sur la base duquel un contribuable s'est engagé dans la durée en anticipant sa pérennité »

[Sur la rétroactivité d'une loi fiscale et la Convention EDH](#) [L'arrêt EPI CE plénière 9 MAI 2012](#) [Conclusions LIBRES de Julien BOUCHER](#)

Le conseil d'état, dans un arrêt de plénière fiscale confirmant la CAA de NANCY, a à nouveau d'analyser les règles de rétroactivité des lois fiscales à la lumière – et conformément – à l'article 1er [du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales](#) qui dispose

Toute personne physique ou morale a 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 des amendes.

A jugé « L'application rétroactive de cette suppression à la société EPI méconnaissait les stipulations de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales »

Rétroactivité fiscale d'une TUP –

À quelle date se placer pour déterminer la moins-value d'annulation des titres détenus par l'actionnaire ?

Dans le cadre d'une opération de confusion de patrimoine à effet rétroactif, il ne peut être tenu compte des conséquences d'une augmentation de capital réalisée durant la période intercalaire, pour le calcul de la moins-value d'annulation des titres de la société confondue.

CE 18 mars 2020, n° 426473, Sté Orange

Conclusions LIBRES de M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

rétroactivité de la loi fiscale et confiance légitime /

l'aff VIVENDI (CE 25 octobre 2017)

Un agrément ne peut pas être rétroactivement annulé par une loi sauf motif d'intérêt général

Conseil d'État, 3ème, 8ème, 9ème et 10ème cr, 25/10/2017, 403320,

analyse du CE

la question juridique reposait sur l'existence d'une espérance légitime de l'agrément fiscal devant être regardée comme un bien au sens des stipulations de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales

Principe de sécurité juridique, et DROIT à la prescription

Conseil d'État, 9ème et 10ème ssr 23/06/2014, 355801

"Le pouvoir réglementaire ne saurait, sans méconnaître le principe de sécurité juridique, instituer au profit de l'administration fiscale un droit de reprise excluant l'application de tout délai de prescription."

QPC du 17 janvier 2017° sur la non rétroactivité des lois fiscales

La limitation rétroactive du **report des déficits** en avant ET en arrière est elle constitutionnelle ?

Ainsi, dans la mesure où elles remettent en cause des créances dont le fait générateur était intervenu avant leur entrée en vigueur, les dispositions contestées portent atteinte à des situations légalement acquises. Dès lors que cette atteinte n'est pas justifiée par un motif d'intérêt général suffisant, ces dispositions méconnaissent la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789.

Annulation de la rétroactivité de la limitation du report des déficits

rétroactivité-et-confiance-legitime-qpc-5-12-2014-

Un prélèvement libératoire ne peut pas être rétroactivement remis en cause

Le Conseil constitutionnel a relevé que les contribuables ayant perçu en 2011 des revenus soumis à prélèvement libératoire pouvaient légitimement attendre de l'application de ce régime légal d'imposition d'être, sous réserve de l'acquittement des autres impôts alors existants, libérés de l'impôt au titre de ces revenus. En appliquant cette nouvelle contribution aux revenus ayant fait l'objet de ces prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu, les dispositions contestées ont remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus par les contribuables de l'application du régime des prélèvements libératoires.

[Conseil d'État, 9ème et 10ème ssr 23/06/2014, 355801](#)

"Le pouvoir réglementaire ne saurait, sans méconnaître **le principe de sécurité juridique**, instituer au profit de l'administration fiscale un droit de reprise excluant l'application de tout délai de prescription."

Une loi rétroactive est elle une ingérence dans le droit de propriété ?

En principe le seul intérêt financier de l'Etat ne permet pas de justifier l'intervention rétroactive d'une loi de validation ([voir, mutatis mutandis, Zielinski et Pradal et Gonzalez et autres c. France \[GC\], nos 24846/94 et 34165/96 à 34173/96, § 59,](#)

POSITION DE LA CEDH

[ISF et rétroactivité d'un traité fiscal : CEDH 15 janvier 2015](#)

La CEDH, censurant la cour de cassation vient de rendre une décision de principe sur la compatibilité de la rétroactivité d'un traité fiscal avec le principe du respect des biens prévu par l'article 1 du Protocole no 1

Reconnaissance en droit interne d'un principe de sécurité juridique

[Conseil d'État, Assemblée, 24 mars 2006, Société KPMG...](#)

Toutefois, à défaut de toute disposition transitoire dans le décret, les exigences et interdictions qui résultent du code apporteraient, dans les relations contractuelles légalement instituées avant son intervention, des perturbations qui, du fait de leur caractère excessif au regard de l'objectif poursuivi, sont contraires au principe de sécurité juridique. Annulation du décret en tant qu'il ne comporte pas de mesures transitoires relatives aux mandats de commissaires aux comptes en cours à la date de son entrée en vigueur.

AFFAIRE JOUBERT c. FRANCE (CEDH Requête no 30345/05) 23 juillet 2009

Les requérants estiment que le caractère rétroactif de l'article 122 de la loi de finances pour 1997 les a privés de leurs biens dans la mesure où cette disposition a mis fin de manière définitive au litige les opposant à l'administration. Ils invoquent l'article 1 du Protocole no 1 à la Convention

[AFFAIRE JOUBERT c. FRANCE \(CEDH Requête no 30345/05\) 23 juillet 2009](#)

De l'avis de la CEDH, l'adoption de l'article 122 de la loi de finances pour 1997 a fait peser une « charge anormale et exorbitante » sur les requérants et l'atteinte portée à leurs biens a revêtu un caractère disproportionné, rompant le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde des droits fondamentaux des individus (voir, mutatis mutandis, Lecarpentier et autre, précité, §§ 48 à 53). En conséquence, elle considère que la marge d'appréciation dont disposaient les autorités, même élargie s'agissant d'un litige de nature fiscale, est en l'espèce dépassée.

La conformité à la Constitution de la « grande rétroactivité » fiscale

Le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence désormais bien établie sur la rétroactivité de la loi fiscale. Le Conseil ne reconnaît pas l'existence d'un principe de confiance légitime. Au contraire, le Conseil juge qu'il est loisible au législateur d'adopter des dispositions fiscales rétroactives dès lors qu'il ne prive de garanties légales aucune exigence constitutionnelle. Si l'exigence de sécurité juridique n'a pas été reconnue comme un principe constitutionnel, le Conseil constitutionnel s'inspire de cette exigence pour limiter la rétroactivité des lois, protéger l'économie des contrats légalement conclus et renforcer son contrôle sur les lois de validation.

[Dans la décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998](#), il a ainsi limité les possibilités de rétroactivité de la loi fiscale :

« le principe de non rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive ; que, néanmoins, si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles »

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a estimé que le souci de prévenir les conséquences financières d'une décision de justice censurant le mode de calcul de l'assiette de la contribution en cause ne constituait pas un motif d'intérêt général suffisant pour modifier rétroactivement l'assiette, le taux et les modalités de versement d'une imposition.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel a évolué en faisant une place plus grande à la sécurité juridique à travers la protection de la garantie des droits qui résulte de l'article 16 de la Déclaration de 1789 qui dispose

Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution.

[L'article 16 de la Déclaration, clef de voûte des droits et libertés](#)

[PAR Régis FRAISSE - Conseiller d'État](#)

Ainsi, depuis [sa décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005](#) (§45) sur la loi de finances pour 2006, il juge

« qu'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 ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamés par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant »¹⁰.

La notion d'intérêt général « suffisant » indique un contrôle renforcé du Conseil constitutionnel sur les motifs invoqués pour justifier la rétroactivité ou la remise en cause par la loi de situations légalement acquises (un motif exclusivement financier ne suffit pas).

Dans ses décisions nos [2012-661 DC](#) et [2012-662 DC](#) du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a reconnu le caractère rétroactif de deux ensembles de dispositions :

D'une part, dans [sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012](#), (§44°) le Conseil constitutionnel a jugé, s'agissant de la suppression du caractère libératoire du prélèvement forfaitaire acquitté en 2012 pour certains revenus, que son effet rétroactif n'était pas fondé sur un motif d'intérêt général suffisant¹¹. La notion de prélèvement forfaitaire libératoire revient

en effet à libérer de l'impôt par le calcul d'un prélèvement sur l'opération considérée qui est effectué lors de la réalisation de l'opération. La mesure contestée tendait d'abord à permettre de lever de nouvelles recettes fiscales. Toutefois, le Conseil n'admet qu'exceptionnellement qu'un motif purement financier puisse justifier l'atteinte à des situations légalement acquises. Il a en conséquence jugé contraire à la Constitution le paragraphe IV de l'article 912.

D'autre part, dans [sa décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012](#), le Conseil constitutionnel a relevé que l'article 18 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012 a pour objet de mettre fin à des mécanismes d'optimisation fiscale. Le Conseil a jugé que constitue un motif d'intérêt général suffisant, pour faire remonter la prise d'effet d'une mesure fiscale nouvelle de cette nature à la date du dépôt du projet de loi de finances sur le bureau de l'Assemblée nationale, l'objectif d'éviter que la publication de ce projet résultant de ce dépôt n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif poursuivi. Il a donc déclaré conformes à la Constitution les dispositions du paragraphe II de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2012 qui prévoyaient que l'applicabilité du paragraphe I aux apports réalisés à compter du 14 novembre 2012

[Dans sa décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013 \(§14\)](#), le Conseil constitutionnel a maintenu sa jurisprudence constante selon laquelle

« 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 »

. En revanche, le Conseil a confirmé l'évolution de sa jurisprudence relative à la garantie des droits et a reconnu à ce titre une protection constitutionnelle non seulement des « situations légalement acquises », mais aussi des « effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations » .

Examinant les dispositions de l'article 8 de la LFSS pour 2014 relatives à la modification des taux de prélèvements sociaux applicables aux produits de certains contrats d'assurance-vie, le Conseil constitutionnel a,

en premier lieu, relevé « qu'en prévoyant d'appliquer les taux de prélèvements sociaux modifiés pour des contrats dont le dénouement ou la transmission sont intervenus à compter du 26 septembre 2013, date à laquelle les dispositions contestées ont été rendues publiques, le législateur a entendu éviter que l'annonce de cette réforme n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif de rendement poursuivi », et il en a conclu que « l'effet rétroactif qui résulte de ces dispositions est justifié par un motif d'intérêt général suffisant » (§15)

. En second lieu, le Conseil a relevé que les dispositions contestées entendaient mettre fin à l'application des taux « historiques » de prélèvements sociaux à certains produits de placement pour lesquels le contribuable avait respecté une certaine durée de conservation prévue par le législateur.

Le Conseil constitutionnel en a déduit que « les contribuables ayant respecté cette durée de conservation pouvaient légitimement attendre l'application d'un régime particulier d'imposition lié au respect de cette durée légale » (§18) .

Le Conseil constitutionnel a donc formulé une réserve selon laquelle le législateur ne saurait remettre en cause l'application des taux « historiques » de prélèvements sociaux pour les produits acquis ou constatés pendant la durée légale de détention du contrat d'assurance-vie conduisant au bénéfice de l'exonération d'IR sur les gains issus de ce contrat

De la même manière, [dans sa décision n° 2014-435 QPC \(contribution exceptionnelle sur les hauts revenus\), cons. 9](#), confirmant cette jurisprudence relative à l'exigence d'un motif d'intérêt général suffisant pour remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de situations légalement acquises, le Conseil a, , jugé que, pour des revenus soumis à prélèvement libératoire, les contribuables « pouvaient légitimement attendre de l'application de ce régime légal d'imposition d'être, sous réserve de l'acquittement des autres impôts alors existants, libérés de l'impôt au titre de ces revenus »

Le Conseil constitutionnel a donc jugé « qu'en appliquant cette nouvelle contribution [la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR)] aux revenus ayant fait l'objet de ces prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu, le législateur a remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus par les contribuables de l'application du régime des prélèvements libératoires », et il a censuré l'application de la CEHR à ceux des revenus de l'année en cours ayant été soumis à prélèvement libératoire.

c) La conformité à la Constitution de la « petite rétroactivité »

[La « petite rétroactivité » fiscale résulte d'un décret du 9 décembre 1948](#)

. Jusqu'alors, la loi applicable était celle en vigueur au 1er janvier de l'année d'imposition

Dans sa [décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012](#), le Conseil constitutionnel, estimant que cette « petite rétroactivité » est inhérente à des impositions acquittées en année n+1 sur des revenus ou des produits réalisés en année n, a jugé que la modification, en fin d'année 2012, des règles applicables aux impôts qui seront dus en 2013 au titre des revenus perçus au cours de l'année 2012, ne portait pas atteinte à des situations légalement acquises.

Il a donc écarté les griefs formulés contre les articles 22, 23 et 24 de la loi de finances pour 2013 tirés de la rétroactivité de la loi : « les dispositions des articles 22, 23 et 24 de la loi déferée, qui sont applicables aux impositions qui seront dues en 2013 au titre de l'année 2012, modifient des avantages fiscaux antérieurement accordés dont aucune règle constitutionnelle n'impose le maintien ; qu'elles n'affectent pas des situations légalement acquises et ne sont, dès lors, pas contraires à la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 »2728.

Nous savons tous que les lois fiscales déterminent le fait générateur de l'impôt au jour de la clôture de l'exercice pour l'IS (CE, Ass., 16 mars 1956, n° 35663, Sieur Garrigou et [CE 27/06/2008 n°276848](#)) et au dernier jour de l'année civile de réalisation du revenu pour l'IR([CE 18/03/1988 n°73 693°](#))

En clair au cours d'une année, le contribuable ne sait encore pas quelle sera la fiscalité applicable à sa situation présente ce qui entraîne une totale imprévisibilité fiscale, une des causes de l'instabilité à la française.

Ce principe dit de la petite rétroactivité depuis la réflexion d'Olivier Fouquet en 1994 entraîne un sentiment d'instabilité fiscale grandement dommageable pour les acteurs économiques français ou étrangers

Le Conseil constitutionnel considère que la « petite rétroactivité » fiscale ne porte atteinte à aucune exigence constitutionnelle, et notamment pas aux exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789.

La « petite rétroactivité » de la loi de finances en matière d'IR et d'IS est la conséquence de la détermination du fait générateur de l'impôt et du principe d'annualité.