

## 213 Droit constitutionnel fiscal 2018

**Marc PELLETIER,**

professeur à l'université Paris VIII, avocat associé,  
Frenkel & Associés



Après des années 2016 et 2017 particulièrement riches, 2018 marque un certain ralentissement de la jurisprudence constitutionnelle fiscale. Le Conseil constitutionnel a développé un nombre limité de raisonnements et de solutions novateurs en la matière.

1 - 2018 n'a pas été une grande année pour le droit constitutionnel fiscal. Si, au cours de cette période, le Conseil constitutionnel a rendu des décisions ayant une portée significative dans certaines branches du droit<sup>1</sup>, il n'en a pas été de même en matière fiscale, en dépit d'un nombre toujours important de saisines dans le cadre du contrôle *a posteriori*. Le Conseil constitutionnel s'est, pour l'essentiel, borné à confirmer certaines solutions dégagées antérieurement<sup>2</sup> tandis que les précisions qui ont été apportées en 2018 semblent marquer un recul – qui avait d'ailleurs été initié quelques mois auparavant – de l'encadrement et de l'intensité du contrôle exercé sur les lois fiscales. À cet égard, il n'est pas déraisonnable de penser que le Conseil constitutionnel, traditionnellement soucieux des critiques dirigées contre la légitimité de l'institution<sup>3</sup>, est actuellement sensible à l'impact budgétaire de ses décisions après la censure des dispositions relatives

à la contribution de 3 % sur les montants distribués intervenue fin 2017<sup>4</sup>. Dans le cadre du contrôle *a priori*, on relèvera que le Conseil n'a invalidé aucune des mesures fiscales qui figuraient dans les lois financières de fin d'année, étant précisé qu'en l'absence de saisine parlementaire, la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude – qui constitue la principale loi fiscale de l'année – n'a pas été soumise à son contrôle<sup>5</sup>.

2 - Sans qu'un tel examen puisse prétendre à l'exhaustivité, plusieurs décisions de non-renvoi de QPC rendues par les juridictions du filtre au cours de l'année écoulée retiennent l'attention.

Dans une décision *National pension service* du 24 janvier 2018<sup>6</sup>, le Conseil d'État a refusé de renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions de l'article 119 bis, 2 du CGI relatives à l'exonération de retenue à la source des dividendes de source française. Dans le cadre d'une QPC de « jalousie », l'établissement public requérant – caisse de retraite du régime général d'assurance vieillesse de Corée du Sud – soutenait notamment l'existence d'une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques à raison de la différence de traitement entre les établissements publics d'assistance selon qu'ils sont établis en France ou à l'étranger – seuls les premiers étant exonérés d'IS en application de l'article 206, 5 du

1. On pense, en particulier, à « l'activation » (S. Salles, *Chronique de jurisprudence QPC* : *Gaz. Pal.* 20 nov. 2018, n° 334, p. 37) du principe de fraternité dans la décision *Cédric Herrou* du 6 juillet 2018 (*Cons. const.*, 6 juill. 2018, n° 2018-717/718 QPC, *Cédric H* : *JurisData* n° 2018-011995) et sa consécration comme principe à valeur constitutionnelle et comme norme de référence du contrôle de constitutionnalité invocable à l'appui d'une QPC – la fraternité étant regardée comme une liberté, au sens de l'article 61-1 de la Constitution. Parmi les nombreux commentaires consacrés à cette décision V. M. Borgetto, *La fraternité devant le Conseil constitutionnel* : *JCP G* 2018, *doctr.* 876 et la critique très virulente de l'ancien secrétaire général du Conseil constitutionnel (J.-E. Schoettl, *Fraternité et Constitution – Fraternité et souveraineté* : *RFDA* 2018, p. 959 et s.). Il est fort probable que le principe de fraternité sera rapidement invoqué en matière fiscale, ne serait-ce que pour obtenir un renvoi au Conseil constitutionnel en se prévalant de la condition – énoncée à l'article 23-4 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel – tenant au caractère nouveau de la question posée.
2. V. en particulier la décision *Thévenoud* du 23 novembre 2018 (*Cons. const.*, 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *Thomas T*) qui est la reprise fidèle de la jurisprudence *Wildenstein-Cahuzac* du 24 juin 2016 (*Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *Alec W et a.* : *JurisData* n° 2016-012236. – Et *Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *Jérôme C* : *JurisData* n° 2016-012237) dont elle se contente d'étendre la portée des cas de dissimulation de revenus aux cas d'omissions déclaratives visés à l'article 1741 du CGI.
3. V. sur ce point, à partir des archives désormais accessibles du Conseil, B. Morel, *L'apport de l'analyse institutionnelle d'Hauriou à l'étude d'une fonction de contre-pouvoir du Conseil constitutionnel* : *RDP* 2018, p. 1625 et s. – V. également l'analyse de Marc Guillaume sur le refus du Conseil

constitutionnel de s'ériger en contre-pouvoir, M. Guillaume, *Conseil constitutionnel français et Cour suprême américaine*, *Mél. en l'honneur d'E. Zoller* : *Dalloz*, 2018, p. 699 et s., *spéc.* p. 707 et s. Dans un autre registre, la volonté de l'institution d'asseoir sa légitimité par le recours à de nouveaux outils de communication a conduit à une refonte du site internet du Conseil constitutionnel sévèrement critiquée par Olivier Beaud (O. Beaud, *Un nouveau site au Conseil constitutionnel*. *Hélas !* : *Dr. pén.* 2018, *étude* 24) tant il est devenu peu fonctionnel.

4. *Cons. const.*, 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *SOPARFI* : *Dr. fisc.* 2017, n° 41, *act.* 539, M. Pelletier, *La fin de la contribution de 3 % sur les montants distribués*, *comm.* 501, note N. Jacquot et P. Mispelon ; *RJF* 12/17, n° 1219.
5. Seule la décision sur la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 (*Cons. const.* 28 déc. 2018, n° 2018-777 DC), a conduit le Conseil constitutionnel à se pencher sur des mesures fiscales (Pacte Dutreil, *exit tax*, etc.) qui ont été, dans leur ensemble, validées. Signe de la portée limitée de cet examen, le commentaire accompagnant la décision n'aborde aucun de ces thèmes.
6. *CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 24 janv. 2018, n° 415526, *National pension service* : *Dr. fisc.* 2018, n° 42-43, *comm.* 428, *concl.* É. Bokdam-Tognetti.

CGI<sup>7</sup>. Pour écarter cet argument, le Conseil d'État affirme que « les établissements publics d'assistance français sont, en raison des missions de service public qu'ils remplissent en France dans le secteur social et médico-social, placés, en tout état de cause dans une situation différente de celle des établissements publics d'assistance qui n'ont pas leur siège en France et n'y disposent pas d'un établissement stable par l'intermédiaire duquel ils exerceraient de telles missions ». Au regard de solutions antérieures<sup>8</sup>, cette solution peut surprendre dès lors qu'elle mobilise – semble-t-il pour la première fois – l'argument tiré de l'exercice en France d'une mission de service public pour justifier l'existence d'une différence de situation entre établissements publics français et étrangers. Évoquée par Émilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions<sup>9</sup>, cette analyse aboutit à refuser, par principe, d'admettre la comparabilité d'activités identiques pouvant être exercées dans des conditions similaires par des institutions analogues en introduisant un « biais » de territorialité par la référence au lieu d'exercice de l'activité<sup>10</sup>.

Deux jours plus tard, dans une décision *Consus* du 26 janvier 2018<sup>11</sup>, le Conseil d'État a refusé de renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions des articles 256, I et 271, I et II du CGI issues de l'article 24 de la loi du 24 décembre 1978 de finances rectificative pour 1978 et relatives à l'exercice du droit à déduction en matière de TVA. Au plan procédural, le Conseil d'État est venu préciser, à cette

occasion, qu'une disposition examinée par le Conseil constitutionnel au regard de la seule régularité de sa procédure d'adoption – ce qui était le cas de l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 1978 – ne saurait être regardée comme ayant déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel au sens et pour l'application des dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958. Prolongeant une décision antérieure<sup>12</sup> intéressant également la TVA, cette solution est une nouvelle exception au postulat tenant au « don de prescience »<sup>13</sup> du Conseil constitutionnel selon lequel ce dernier est réputé avoir réalisé un examen spécial de chacune des dispositions d'un article qu'il a examiné dans sa globalité<sup>14</sup>. Le Conseil d'État fait ainsi une application mesurée de la condition tenant à l'absence de déclaration de conformité d'une disposition législative lorsque le Conseil constitutionnel ne s'est prononcé que sur la procédure d'adoption de la loi. Sur le fond, le Conseil d'État a fait application de la théorie de la « directive écran » : après avoir procédé à une lecture des articles litigieux à la lumière de la jurisprudence la plus récente et la plus sévère<sup>15</sup> de la Cour de justice autorisant la remise en cause du droit à déduction lorsque le contribuable « savait ou aurait dû savoir » qu'il participait à un schéma de fraude, il a estimé qu'il n'y avait pas lieu – en l'absence d'atteinte à un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France – de renvoyer une QPC dirigée contre des dispositions se bornant à tirer les conséquences nécessaires de dispositions précises et inconditionnelles d'une directive. Si cette solution est conforme à la ligne jurisprudentielle traditionnelle, la démarche consistant à identifier des « doublons » dans les normes supérieures du droit de l'Union européenne par rapport aux droits et libertés constitutionnellement garantis aurait pu être menée avec davantage de rigueur. Ni la décision, ni les conclusions du rapporteur public Romain Victor ne traitent des dispositions de l'article 15 de la Déclaration invoquées par la requérante alors que ces dispositions intéressant spécifiquement l'action et la responsabilité administratives<sup>16</sup> –

7. On n'évoquera pas les autres arguments avancés par l'établissement requérant dirigés contre les articles 187, 1, 206, 5<sup>e</sup> et 219 bis 2 du CGI et tirés notamment de la différence d'assiette entre les revenus perçus par les établissements commerciaux français – imposés sur une base nette au taux normal de l'IS de 33,1/3 % – et les revenus perçus par les organismes sans but lucratif français et étrangers – imposés sur une base brute à un taux de retenue à la source de 15 %. Rejeté lapidairement par le Conseil d'État, cet argument pourrait être revisité à la lumière de la jurisprudence *Sofina* de la Cour de justice (CJUE, 5<sup>e</sup> ch., 22 nov. 2018, aff. C-575/17, *Sofina SA, Rebelco SA, Sidro SA* : Dr. fisc. 2018, n° 49, act. 532) qui implique de dissocier la technique de recouvrement par voie de retenue à la source et l'assiette de l'imposition des non-résidents (V. postérieurement pour la retenue à la source de l'article 182 B du CGI, CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 25 févr. 2019, n° 412497, *Sté Cosfibel Premium*, concl. É. Bokdam-Tognetti : Dr. fisc. 2019, n° 11, comm. 204). On notera que le Conseil d'État a eu à se prononcer sur une problématique voisine dans le cadre d'une QPC portant sur la taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine, laquelle prévoit une assiette forfaitaire pour les seuls produits importés alors que les produits nationaux sont soumis à une méthode d'évaluation réelle. – Pour rejeter la QPC, le Conseil a estimé que les modalités d'imposition différentes entre produits nationaux et produits importés visent à « préserver l'égalité de traitement entre produits domestiques et produits importés à teneur oléique comparable » (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 12 juill. 2018, *Altho*, n° 419933, : RJF 11/18, n° 1161).

8. CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 5 juill. 2010, n° 309693, *Pinacothèque d'Athènes* : *Juris-Data* n° 2010-011942 ; Dr. fisc. 2010, n° 44, comm. 543, concl. E. Cortot-Boucher, note F. Dieu ; RJF 11/10, n° 1092 ; RTD com. 2010, p. 819, comm. O. Fouquet. Non-application de l'article 244 bis A du CGI à une personne morale de droit public grec ne poursuivant pas un but lucratif à raison de la clause de non-discrimination de la convention fiscale franco-grecque – un établissement public français n'étant pas soumis à l'IS au titre des plus-values qu'il réaliserait dans la même situation.

9. « Il ne nous semble pas faire de doute que le traitement favorable spécifique de ces derniers [les établissements publics d'assistance français] tient à la particularité des missions de service public d'assistance qu'ils assurent en France, justifiant que leurs ressources ne soient pas amoindries par des prélèvements fiscaux ».

10. Par construction, il sera particulièrement difficile d'admettre qu'un établissement public d'assistance étranger puisse être regardé comme comparable à un établissement français dans la mesure où, à supposer même qu'il exerce son activité dans des conditions similaires à une activité de service public, ses bénéficiaires seront pour l'essentiel domiciliés hors de France ou sans lien avec la France. Dès lors que la mission de service public doit être exercée en France, seuls les établissements publics français peuvent structurellement bénéficier de l'exonération.

11. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 26 janv. 2018, n° 415512, *SARL Consus France* : Dr. fisc. 2018, n° 7-8, comm. 182, concl. R. Victor.

12. CE, 8<sup>e</sup> ss-sect., 3 nov. 2014, n° 382619.

13. P. Wachsmann, *L'oracle des libertés ne parle qu'une seule fois : Jus Politicum*, 2012, n° 7, p. 17.

14. On signalera que, dans un arrêt du 20 juin 2018 (*Cass. 1<sup>re</sup> civ., 20 juin 2018, n° 18-40017*) intéressant le droit des étrangers, la première chambre civile de la Cour de cassation a remis en cause cette condition – et s'est sensiblement écartée de la jurisprudence *Commune de Buc* du Conseil d'État (CE, 2<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> ss-sect., 19 mai 2010, n° 330310, *Commune Buc* : *Juris-Data* n° 2010-006644 ; *Lebon*, p. 169) – en jugeant que « si une partie de cette disposition a déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif de la décision n° 2016-606/607 QPC rendue le 24 janvier 2017 par le Conseil constitutionnel, elle n'a pas été examinée par celui-ci au regard de la portée effective que lui conférerait l'interprétation jurisprudentielle invoquée par les questions, de sorte qu'à cet égard elle n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel ». La QPC n'a toutefois pas été renvoyée faute de caractère sérieux.

15. V. sur ce point J.-C. Bouchard et M. Wolf, *Face à l'escroquerie à la TVA, que reste-t-il du principe de neutralité ?* : BF 12/18.

16. Seul l'article 4 de la Déclaration de 1789 – fondement général de la responsabilité – est cité dans la décision et les conclusions alors qu'étaient en cause l'impossibilité de se prévaloir des informations communiquées par l'Administration et le fait que les obligations de contrôle imposées par la jurisprudence pèsent uniquement sur les contribuables déchargeant ainsi l'Administration de toute initiative et responsabilité en la matière alors qu'elle dispose de moyens de contrôle et d'investigation sans commune mesure avec ceux que peuvent mettre en œuvre les assujettis. Dans sa décision *François G* du 15 septembre 2017 (*Cons. const., 15 sept. 2017, n° 2017-655 QPC, François G* : *JurisData* n° 2017-019840), le Conseil constitutionnel a fait émerger, sur le fondement de l'article 15 de la Déclaration de 1789, une exigence de transparence de l'action administrative en rattachant à ces dispositions le droit d'accès aux archives publiques. À raison de sa plasticité, l'article 15 de la Déclaration pourrait être de nature à faire naître de nouvelles obligations intéressant la « qualité » de l'action administrative.

lesquelles sont invocables en matière de QPC<sup>17</sup> – ne semblent pas avoir d'équivalent aussi marqué en droit de l'Union que d'autres principes plus traditionnellement mobilisés<sup>18</sup>.

Dans sa décision *CERP Rouen* du 29 juin 2018<sup>19</sup>, le Conseil d'État a modifié sa jurisprudence relative aux taxes déductibles pour le calcul de l'assiette de la CVAE afin de se dispenser de renvoyer une QPC, fondée sur la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, dirigée contre les dispositions de l'article 1586 sexies, I, 4, b du CGI autorisant à déduire pour l'établissement de la CVAE les « taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, les contributions indirectes, la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques ». S'inscrivant dans le prolongement de la décision de plénière *CRCAM Pyrénées Gascogne*<sup>20</sup>, ce « revirement préventif » marque l'abandon de la jurisprudence – pourtant récente – *Pierre Fabre médicament*<sup>21</sup> qui s'appuyait sur l'objet de la taxe pour admettre la déduction de certains prélèvements pour le calcul de la valeur ajoutée en matière de taxe professionnelle<sup>22</sup>. Désormais, pour le calcul de la CVAE, le Conseil d'État estime que « la notion de taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées désigne, non les taxes qui figurent au titre II de la première partie du livre premier du code général des impôts, mais la taxe sur la valeur ajoutée et les taxes qui, en application des normes comptables, grèvent le prix des biens et des services vendus par l'entreprise ». Rendue conformément aux conclusions du rapporteur public Yohann Bénard, cette solution prive, en réalité, les dispositions du b du 4 du I de l'article 1586 sexies de leur portée. Il n'existe pas, semble-t-il, de taxe autre que la TVA<sup>23</sup> qui, en applica-

tion des normes comptables, puisse être considérée comme grevant le prix des biens et des services dans la mesure où les prélèvements fiscaux de cette nature ont tous vocation à être comptabilisés en compte 63<sup>24</sup>. Ainsi que le relève la note de pied d'arrêt publiée à la *Revue de jurisprudence fiscale*, il en résulte que « les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées » – tous ces termes étant pourtant au pluriel dans le texte de l'article 1586 sexies – doivent se résumer à la seule TVA de sorte que l'ensemble des solutions jurisprudentielles acquises depuis plus de quinze ans se trouve remis en cause<sup>25</sup>. Inspiré de la connexion fiscal-comptable, ce nouveau critère génère d'autant plus d'incertitudes que, quelques mois plus tard, à l'occasion d'un litige portant sur la déduction d'indemnités de départ à la retraite<sup>26</sup>, le Conseil d'État est venu remettre en cause la primauté que l'on croyait devoir conférer au traitement comptable des opérations dans le sillage de la jurisprudence *CRCAM Pyrénées Gascogne*<sup>27</sup>.

Dans deux décisions *De Galbert Defforey* et *Simoncini* du 12 octobre 2018<sup>28</sup>, le Conseil d'État a fait application de sa jurisprudence *Jacob*<sup>29</sup> de 2016 dans une nouvelle affaire relative à la non-application des abattements de durée de détention pour la détermination des plus-values ayant fait l'objet d'un report d'imposition à l'occasion d'un échange de titres intervenu avant 2013. On se

ni dans les charges de l'entreprise si bien qu'elle est sans incidence pour le calcul de la CVAE.

17. *Cons. const.*, 29 mai 2015, n° 2015-471 QPC, Nathalie KM : *JurisData* n° 2015-013250. Ainsi que le précise le commentaire de cette décision, le Conseil constitutionnel « a jugé dans la décision commentée que le « droit de demander compte à tout agent public de son administration » constituait un droit au sens de l'article 61-1 de la Constitution » (p. 9). Cette solution a été confirmée dans la décision *Sandrine A.* du 2 décembre 2016 (*Cons. const.*, 2 déc. 2016, n° 2016-599 QPC, *Sandrine A.* : *JurisData* n° 2016-026175). Précisons que l'objectif à valeur constitutionnelle de bonne gestion des deniers publics – qui découle également de l'article 15 – n'est en revanche pas invocable en matière de QPC, au même titre que les autres objectifs à valeur constitutionnelle, V. *CE 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch.*, 28 sept. 2018 n° 400059 et s., *SA Leroy Merlin France* : *RJF* 2018, n° 1271.
18. Les dispositions de l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux relatives au droit à une bonne administration – qui englobe notamment et indirectement la responsabilité administrative au travers de l'obligation de réparer les dommages causés par l'Administration – semblent les plus proches des exigences dérivant de l'article 15 de la Déclaration. Elles ont toutefois pour débiteurs les institutions et les organes de l'Union et non les États membres (V. en matière de droit à déduction de TVA, *CJUE*, 2<sup>e</sup> ch., 21 mars 2018, *aff. C-533/16, Volkswagen* et *concl. av. gén. Campos Sánchez-Bordona*). Le champ d'application de ces dispositions est ainsi plus restreint que celui de la plupart des autres dispositions de la Charte, lesquelles s'appliquent aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union.
19. *CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 29 juin 2018, n° 416346, *SAS C<sup>ie</sup> exploitation et répartition pharmaceutique (CERP) de Rouen* : *JurisData* n° 2018-011447 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 50, *comm.* 503, *concl. Y. Bénard* ; *RJF* 10/18, n° 973.
20. *CE*, *plén. fisc.*, 9 mai 2018, n° 388209, *CRCAM de Pyrénées-Gascogne* : *JurisData* n° 2018-007714 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 44, *comm.* 433, *concl. Y. Bénard*, *note O. Fouquet*.
21. *CE*, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ch., 21 avr. 2017, n° 398246, *SAS Pierre Fabre Médicament* : *JurisData* n° 2017-011171 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 41, *comm.* 498, *concl. É. Crépey*, *note O. Fouquet* et *C. Lopater* ; *RJF* 2017, n° 696.
22. Selon la jurisprudence *Pierre Fabre Médicament*, étaient déductibles « non seulement de la taxe sur la valeur ajoutée mais également des taxes qui, eu égard à leur objet, doivent être regardées comme grevant le prix des biens et des services vendus par l'entreprise ». L'objet de la taxe était ainsi apprécié au regard de l'objectif de rendement budgétaire ou de l'objectif comportemental assigné par le législateur à ce prélèvement – seules les impositions poursuivant une finalité comportementale ayant vocation à être déduites pour le calcul de la valeur ajoutée.
23. Seule est concernée la TVA des entreprises enregistrant leurs produits TTC. Lorsque la comptabilité est tenue HT, la TVA ne figure ni dans les produits
- ni dans les charges de l'entreprise si bien qu'elle est sans incidence pour le calcul de la CVAE.
24. V. sur ce point *A de Bissy, Comptabilité et fiscalité : Du résultat comptable au résultat fiscal* : *LexisNexis*, 2014, § 201 et s.
25. *CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 7 juill. 2004, n° 250761, *Sté d'exploitation de la vallée des Belleville (Sevabel)* : *JurisData* n° 2004-080570 ; *Dr. fisc.* 2004, n° 37, *comm.* 673 ; *RJF* 10/04, n° 1005 ; *BDCF* 10/04, n° 123, *concl. L. Vallée*. – *CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 1<sup>er</sup> avr. 2005, n° 267946, *min. c/ SA Surca* : *JurisData* n° 2005-080683 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 52, *comm.* 849, *concl. S. Vercluyte* ; *RJF* 2005, n° 703. – *CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 23 juin 2014, n° 352610, *SA Esso SAF* : *JurisData* n° 2014-014742 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 37, *comm.* 519 ; *RJF* 10/14, n° 899 ; *BDCF* 10/14, n° 95, *concl. F. Aladjidi*.
26. *CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 28 nov. 2018, n° 413121, *Sté Lancôme Parfums et Beauté et C<sup>ie</sup>* : *Dr. fisc.* 2018, n° 49, *act.* 530.
27. Le fichage de la décision *Lancôme Parfums et Beauté* ne laisse guère planer de doute sur la volonté de limiter la portée d'un traitement comptable régulier d'une opération pour les besoins du calcul de la CVAE (19-03-045-03-02 : Contributions et taxes – Impositions locales ainsi que taxes assimilées et redevances – Contribution économique territoriale – Assiette – Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises – Calcul de la valeur ajoutée servant de base à la CVAE (*CGI*, art. 1586 ter) – Dépenses devant être déduites de la valeur ajoutée (*CGI*, art. 1586 sexies, I) – Indemnités versées aux salariés d'une entreprise à l'occasion de leur départ à la retraite – Indemnités ayant, quelles qu'en soient les modalités de gestion, le caractère de dépenses de personnel – Existence – Conséquence – Exclusion, indépendamment de leur traitement comptable) [c.n.q.s.]. Quelques semaines plus tôt, dans un avis contentieux *Stade Rennais* (*CE*, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ch., avis, 26 sept. 2018, n° 421182, *Sté Stade Rennais Football Club* : *JurisData* n° 2018-016254 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 9, *comm.* 178, *concl. V. Daumas*, *note B. Toulemont* et *A. Percheron*), le Conseil d'État avait pourtant réaffirmé l'importance du traitement et de la logique comptables pour la mise en œuvre de la CVAE, le rapporteur public Vincent Daumas franchissant une étape supplémentaire dans le sens de la connexion entre les règles comptables et les règles fiscales en affirmant « nous croyons que la connexion entre droit comptable et droit fiscal qui découle de votre jurisprudence relative à l'application des dispositions de l'article 1586 sexies doit s'étendre aux questions relatives au mode de calcul ou à l'évaluation des éléments comptables énumérés par ces dispositions ».
28. *CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 12 oct. 2018, n° 423044, *De Galbert Defforey* et n° 423118, *Simoncini* : *Dr. fisc.* 2019, n° 11, *comm.* 202, *concl. B. Bohnert*, *note Ph. Derouin*.
29. *CE*, *ass.*, 31 mai 2016, n° 393881, *Jacob* : *JurisData* n° 2016-010698 ; *Dr. adm.* 2016, *comm.* 51, *note G. Éveillard* ; *RJF* 8-9/2016, n° 761, *concl. E. Cortot-Boucher*, p. 1052, *chron. N. Labrune*, p. 929. – *V. D. Gutmann* et *S. Austry*, *Report d'imposition et directive fusion : quel juge pour la discrimination par ricochet ? À propos de CE, ass., 31 mai 2016, n° 393881, M. Jacob* : *Dr. fisc.* 2016, n° 37, *étude* 476. – *N. Jacquot*, *P. Mispelon*, *QP* et *QPC* : *qui pour s'en occuper ? C'est... : Dr. fisc.* 2016, n° 23, *act.* 354.

souvent que, dans sa décision *Moinel-Delalande* du 22 avril 2016<sup>30</sup> relative aux dispositions de l'article 150-0 D du CGI, le Conseil constitutionnel avait admis la constitutionnalité de ce mécanisme tout en l'assortissant de deux réserves d'interprétation d'une portée pratique relativement limitée<sup>31</sup>. Pour contourner cet obstacle, les requérants se sont placés sur le terrain de la jurisprudence *Metro Holding* en dénonçant une discrimination à rebours entre les opérations entrant dans le champ de la directive « fusions » – laquelle s'opposerait à la non-application des abattements pour durée de détention aux plus-values en report constatées avant 2013 – et les opérations réalisées dans un cadre domestique situées hors du champ de la directive « fusions ». L'identification d'une telle différence de traitement étant subordonnée à l'interprétation de la directive « fusions », le Conseil d'État a choisi de renvoyer une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). En application de sa jurisprudence *Jacob*, il a rejeté la QPC invitant ainsi les requérants à poser une nouvelle QPC une fois la décision de la CJUE rendue. Abstraction faite du fond de l'affaire<sup>32</sup>, ces deux décisions retiennent l'attention au plan procédural. Dans un contexte de subjectivisation du recours pour excès de pouvoir<sup>33</sup>, le Conseil d'État a récemment développé en matière fiscale, au travers de ses décisions *Kaddouch*<sup>34</sup> et *Langlois*<sup>35</sup>, une jurisprudence restreignant, à la fois, la recevabilité – au niveau de l'intérêt à agir – et l'opérance des moyens lorsque des requérants invoquent des arguments fondés sur la méconnaissance du droit de l'Union européenne dans le cadre de requêtes en annulation dirigées contre des actes de l'Administration. Ainsi, le Conseil d'État juge, à présent, qu'est irrecevable un recours pour excès de pouvoir dirigé contre des commentaires administratifs et fondé sur la méconnaissance de la directive « fusions » lorsque les requérants ont participé à une opération purement interne. De même, dans le cadre du recours pour excès de pouvoir pour lequel ils sont recevables à agir, ces requérants ne peuvent ensuite utilement se prévaloir d'arguments fondés sur la méconnaissance des dispositions de la directive « fusions ». Remettant en cause les principes sur lesquels repose traditionnellement le recours pour excès de pouvoir<sup>36</sup> tout en limitant

l'autorité et l'influence du droit de l'Union européenne, cette nouvelle jurisprudence a toutefois fait l'objet d'un aménagement notable dans les deux décisions du 12 octobre 2018. Mise en œuvre stricte, cette jurisprudence aurait, en effet, pu faire obstacle à l'examen de la QPC dès lors que le Conseil d'État estime qu'il n'y a pas lieu, en principe, de statuer sur une QPC adossée à une requête elle-même irrecevable<sup>37</sup>. Le Conseil d'État n'a pas emprunté cette voie – qui aurait conduit à priver les requérants de la possibilité de mettre en évidence rapidement, par la voie du recours pour excès de pouvoir, des discriminations à rebours. Il a ainsi suivi les préconisations de son rapporteur public, qui proposait de cantonner les effets de cette récente orientation jurisprudentielle. Selon Benoît Bohnert, « la restriction de l'intérêt à agir n'aura toutefois d'incidence directe que dans le seul champ du recours pour excès de pouvoir, et ce, à supposer que le sort que vous lui réserverez ne soit pas affecté par l'autre volet du litige, à savoir la QPC. En effet, si le moyen d'incompatibilité avec la directive est inopérant en situation purement interne, il n'en va pas de même pour la solution du litige au regard de l'éventuel conflit de normes entre la loi et la Constitution, dans une configuration de type "*Metro Holding*", où l'appréciation du caractère sérieux de la QPC est directement liée à la réponse que l'on apporte à la question de savoir si l'imposition des plus-values en report au barème de l'impôt sur le revenu sans application d'un abattement pour durée de détention est compatible avec la directive. Si une difficulté surgit sur ce dernier point du raisonnement, le *modus operandi* défini dans l'affaire *Jacob* conduit à poser une question préjudicielle et à rejeter « en l'état » la QPC, à charge pour les requérants de la présenter à nouveau devant vous en cas de réponse de la CJUE confirmant vos doutes ». La solution retenue par le Conseil d'État dans ses décisions du 12 octobre 2018 complexifie l'état du droit applicable puisqu'elle conduit, en pratique, à subordonner la possibilité de se prévaloir d'un moyen tiré de la violation du droit de l'Union européenne ou de solliciter le renvoi d'une question préjudicielle à la CJUE au dépôt préalable d'une QPC se plaçant sur le terrain de la jurisprudence *Metro Holding*.

Dans une décision *Commerzbank* du 14 décembre 2018<sup>38</sup>, le Conseil d'État s'est opposé au renvoi d'une nouvelle QPC dirigée contre les dispositions de l'article 235 ter ZAA du CGI relatives à la contribution exceptionnelle sur l'IS<sup>39</sup>. À l'occasion d'un pourvoi en cassation du ministre, la société a posé une QPC critiquant l'interprétation de l'article 235 ter ZAA résultant de la jurisprudence *SEB Investment – OCBF* du 9 décembre 2016, laquelle considère que le seuil de chiffre d'affaires de 250 millions d'euros conditionnant l'assujettissement à la contribution additionnelle doit s'entendre du chiffre d'affaires mondial et non du seul chiffre d'affaires réalisé en France. Le Conseil d'État a rejeté l'ensemble des arguments avancés par la société qui se fondait exclusivement sur la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, faute de pouvoir prendre appui sur les critiques formulées par Romain Victor dans ses conclusions sur les affaires *SEB Investment et OCBF* au regard de l'exigence de clarté de la loi<sup>40</sup>, la méconnaissance des objectifs à valeur constitutionnelle étant inopérante en matière de QPC. Le

30. *Cons. const.*, 22 avr. 2016, n° 2016-538 QPC : *JurisData* n° 2016-007340 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 36, *comm.* 461, *note* J.-C. Cavallé ; *RJF* 7/2016, n° 644.

31. « Les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître l'égalité devant les charges publiques, priver les plus-values placées en report d'imposition avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 qui ne font l'objet d'aucun abattement sur leur montant brut et dont le montant de l'imposition est arrêté selon des règles de taux telles que celles en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013, de l'application à l'assiette ainsi déterminée d'un coefficient d'érosion monétaire pour la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition » (*Cons. const.*, 22 avr. 2016, n° 2016-538 QPC, *préc.*, § 11) – « Les dispositions contestées ne sauraient, sans porter atteinte aux situations légalement acquises, avoir pour objet ou pour effet de conduire à appliquer des règles d'assiette et de taux autres que celles applicables au fait générateur de l'imposition de plus-values mobilières obligatoirement placées en report d'imposition » (*Cons. const.*, 22 avr. 2016, n° 2016-538 QPC, *préc.*, § 15).

32. V. sur ce point, Ph. Derouin, *Imposition des plus-values d'échange d'actions et neutralité fiscale prescrite par les directives européennes concernant le régime fiscal commun des fusions*, *note* ss CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 12 oct. 2018, n° 423044 et 423118 : *Dr. fisc.* 2019, n° 11, *comm.* 202, *concl.* B. Bohnert, *préc.*

33. J. Sirinelli, *La subjectivisation du recours pour excès de pouvoir* : *RFDA* 2016, p. 529 et s.

34. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 20 déc. 2017, n° 414935, *Kaddouch* : *JurisData* n° 2017-025995 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 7-8, *comm.* 184, *concl.* B. Bohnert ; *RJF* 3/18, n° 297.

35. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 18 juill. 2018, n° 411796, *Langlois*, *concl.* B. Bohnert.

36. CE, 15 mars 1957, *Israël* : *Lebon*, p. 174. – CE, *sect.*, 25 janv. 1963, *Lemaesquier* : *Lebon*, p. 48. Traditionnellement, l'intérêt à agir s'apprécie au regard des conclusions et non au regard des moyens présentés par le requérant. En principe, ce dernier est ensuite admis à soulever l'ensemble des moyens qui lui semblent pertinents sans qu'ils puissent être écartés au regard de l'intérêt qui lui permet d'agir en justice.

37. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 28 sept. 2011, n° 349820, *Sté Alsass et a.* : *JurisData* n° 2011-020456 ; *Lebon* T., p. 786 ; *AJDA* 2011, p. 1868. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 27 juin 2018, n° 419030, *SA Confraternelle d'exploitation et de répartition pharmaceutique (CERP) Rhin Rhône Méditerranée* : *JurisData* n° 2018-011129 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 51-52, *comm.* 515, *concl.* R. Victor.

38. CE, 9<sup>e</sup> ch., 14 déc. 2018, n° 406086, *Sté Commerzbank AG* : *RJF* 3/19, n° 292.

39. V. précédemment, CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ch., 29 mars 2017, n° 402162, *Sté Deutsche Industriebank* : *Dr. fisc.* 2017, n° 17, *comm.* 288, *concl.* É. Crépey.

40. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 9 déc. 2016, n° 395015, *min. c/ Sté SEB Investment GmbH (1<sup>re</sup> esp.)*, n° 396160, *Office de coordination bancaire et financière (OCBF)* : *JurisData* n° 2016-028311 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 12, *comm.* 214, *concl.* R. Victor, *note* L. Leclercq et I. Baxanean ; *RJF* 2017, n° 234.

Conseil d'État a notamment relevé que « s'il existe, pour l'application des dispositions de l'article 235 ter ZAA du code général des impôts, une différence entre les chiffres d'affaires à prendre en compte, selon qu'une société étrangère exerce des activités en France dans le cadre d'une succursale ou dans le cadre d'une filiale, cette différence est la conséquence nécessaire de l'absence de personnalité propre de la succursale et ne peut être regardée comme portant elle-même atteinte à l'égalité devant les charges publiques ». Cette argumentation interroge : en quoi la pénalisation de la succursale par rapport à la filiale résultant de la prise en compte du chiffre d'affaires mondial – et mise en évidence dès 2016<sup>41</sup> – est-elle en rapport avec l'objet de la loi fiscale alors que ces deux formes d'implantation des entreprises sont, au regard de la territorialité de l'imposition des bénéficiaires, dans des situations similaires ? La circonstance qu'il s'agisse d'un simple seuil d'assujettissement n'emporte guère la conviction. Pour autant, la solution ne surprend pas dans la mesure où le Conseil constitutionnel, saisi d'une critique similaire dirigée contre les surtaxes temporaires d'IS instituées à la suite de la censure de la contribution de 3 %, avait refusé de se prononcer sur cet aspect<sup>42</sup> et pourrait ainsi être considéré comme ayant implicitement validé cette prise en compte du chiffre d'affaires mondial dans sa décision du 29 novembre 2017 sur la loi de finances rectificative pour 2017<sup>43</sup>.

Enfin, on observera que, dans son office de juge du filtre, le Conseil d'État semble se montrer plus attentif que par le passé à la condition de recevabilité des QPC tenant à l'applicabilité au litige des dispositions législatives contestées<sup>44</sup>. Le Conseil d'État s'est placé, à plusieurs reprises, sur ce terrain pour refuser de renvoyer des QPC dépourvues d'incidence sur l'issue du litige de cassation dont il était saisi<sup>45</sup>. Il a également fait usage de cet argument pour refuser de

renvoyer des QPC introduites à l'occasion de recours en annulation dirigés contre des actes de l'Administration<sup>46</sup>.

## 1. Chronique des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789

3 - Comme les années précédentes, le principe d'égalité est le principe le plus fréquemment invoqué en matière fiscale – en dépit de l'impossibilité de remettre en cause sur ce fondement le traitement uniforme de situations distinctes<sup>47</sup>. Les requérants et le Conseil constitutionnel distinguent généralement le principe d'égalité devant la loi du principe d'égalité devant les charges publiques mais, suivant un raisonnement globalisant déjà évoqué dans ces colonnes<sup>48</sup>, certaines décisions procèdent à un contrôle simultané ou combiné de ces deux branches du principe d'égalité.

### A. - Le principe d'égalité devant la loi

4 - La décision *Foubert* du 16 février 2018<sup>49</sup> est la seule de l'année 2018 dans laquelle le requérant et le Conseil constitutionnel se sont placés uniquement sur le terrain du principe d'égalité devant la loi.

41. V. en ce sens, L. Leclercq et I. Baxanean, *Application de la contribution exceptionnelle sur l'IS aux succursales françaises de sociétés européennes : un problème de taille ou un problème de forme ?* : Dr. fisc. 2017, n° 12, comm. 214, concl. R. Victor, préc.

42. Le Conseil constitutionnel s'est contenté d'affirmer que « la notion de « chiffre d'affaires » désigne le montant global hors taxe des recettes réalisées par le redevable dans le cadre de l'ensemble de son activité professionnelle normale et courante » V. Cons. const., 29 nov. 2017, n° 2017-755 DC, § 51.

43. Cons. const., 29 nov. 2017, n° 2017-755 DC. – V. A. de Brosses et Th. Mercey, *Constitutionnalité de la première loi de finances rectificative pour 2017* : FR 48/17, p. 8.

La saisine des sénateurs critiquait explicitement cette indétermination du chiffre d'affaires (mondial ou territorial) déterminant le seuil d'assujettissement à la contribution au regard de l'objectif à valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi et de l'article 34 de la Constitution en se prévalant des décisions *SEB Investment*, *OCBF* et *Deutsche Industriebank*. Ces décisions, accompagnées des conclusions des rapporteurs publics, figurent d'ailleurs au dossier documentaire de la décision du Conseil constitutionnel.

44. V. par ex., CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 9 mars-2018, n° 416492, *Agnellet* : RJF 2018, n° 659.

45. V. CE, 1<sup>re</sup> et 4<sup>e</sup> ch., 7 févr. 2018, n° 416291, *Vashchuk* : JurisData n° 2018-001444. – CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch. réunies, 26 avr. 2018, n° 400477, *Ravat* : JurisData n° 2018-006660. – CE, 8<sup>e</sup> ch., 25 mai 2018, n° 411828, *Baud*. Alors même que l'article 23-5 de l'ordonnance organique de 1958 autorise à soulever une QPC, y compris pour la première fois en cassation, le Conseil d'État estime que les dispositions législatives contestées n'ont pas été appliquées par les juridictions du fond et n'étaient pas susceptibles de l'être au titre des moyens qu'il leur appartenait de relever d'office de sorte que la question de leur conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution est sans incidence sur la régularité ou le bien-fondé des arrêts contre lesquels les requérants se pourvoient en cassation. Par la suite, le Conseil d'État a refusé de renvoyer une QPC sur les dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance organique de 1958 – dont l'interprétation fonde cette solution – en dépit de l'invitation en ce sens de son rapporteur public, V. CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ch., 6 juin 2018, n° 411510, *Sté Soderev Tour* : Dr. fisc. 2018, n° 24, act. 269 ; RJF 2018, n° 997.

46. Dans une décision du 7 février 2018 (CE, 8<sup>e</sup> ch., 7 févr. 2018, n° 416295 : RJF 5/18, n° 518, concl. B. Bonhert), après avoir relevé que les dispositions de l'article 150-0 B du CGI dans sa version issue de la loi de finances pour 2002 n'étaient pas applicables au litige d'excès de pouvoir dont il était saisi dans le cadre duquel les requérants sollicitaient l'annulation des commentaires actuels du BOFIP, le Conseil d'État a néanmoins examiné les arguments du requérant pour déclarer la question dépourvue de caractère sérieux. – Ainsi que le précisent Bertrand Mathieu et Anne-Laure Cassard-Valembois, « alors même que les décisions de filtrage des QPC ne sont pas revêtues de l'autorité de chose jugée, il semble adresser un message aux auteurs éventuels de nouvelles QPC dirigées contre les mêmes dispositions législatives, en s'appuyant d'ailleurs sur l'autorité de chose interprétée par le Conseil constitutionnel dès lors que ces dispositions ont déjà été contrôlées dans leur version issue d'une autre loi », V. B. Mathieu et A.-L. Cassard-Valembois, *Jurisprudence relative à la question prioritaire de constitutionnalité*. 15 décembre 2017 – 22 juin 2018 : JCP G 2018, doctr. 844. – V. également en contentieux général, CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ch., 11 avr. 2018, n° 417471, *Section française de l'Observatoire international des prisons* : JurisData n° 2018-006218.

En sens inverse, tirant les conséquences de la portée rétroactive d'un tel acte, le Conseil d'État considère qu'une loi interprétative de 2016 est applicable au litige tendant à l'annulation de commentaires administratifs publiés en 2013, V. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 26 janv. 2018, n° 415695, *Sté Technicolor* : Dr. fisc. 2018, n° 6, comm. 174, concl. R. Victor.

47. V. par ex., Cass. 2<sup>e</sup> civ., 14 juin 2018, n° 17-28.022, F-D, *SOGEDO* – à propos de l'absence de différenciation des règles d'assiette de la C3S entre les entreprises privées et les entreprises investies d'une mission de service public. Compte tenu des modalités d'application du contrôle constitutionnel d'égalité, la liberté d'entreprendre, garantie par l'article 4 de la Déclaration, est parfois invoquée pour s'inspirer des raisonnements et des solutions retenus pour la mise en œuvre des principes conventionnels de non-discrimination, V. CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ch., 18 juill. 2018, n° 414463, *Sté BNP Paribas* : Dr. fisc. 2019, n° 4, comm. 127, concl. E. Cortot-Boucher : à propos de la règle du butoir instituée par l'article 220 1 du CGI, laquelle s'applique uniformément sans considération de l'origine des dividendes même si, en pratique, elle ne concerne plus que des revenus de source étrangère – seuls les produits d'obligations émises avant 1987 étant encore visées par ces dispositions dans un cadre domestique. Le Conseil d'État refuse fermement d'appliquer à la liberté d'entreprendre la grille d'analyse utilisée, au niveau européen, pour la mise en œuvre de la liberté d'établissement. Dans une affaire où le requérant s'était semble-t-il désisté de son moyen tiré de la violation de la liberté d'entreprendre (« à supposer que la société ait maintenu son moyen tiré de la méconnaissance de la liberté d'entreprendre »), le Conseil d'État s'est néanmoins prononcé sur le sérieux de cet argument afin de mieux l'écartier, V. CE, 3<sup>e</sup> ch., 26 avr. 2018, n° 412137, *Nateva*.

48. V. M. Pelletier, *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2017* : Dr. fisc. 2018, n° 13, étude 236, spéc. n° 7.

49. Cons. const., 16 févr. 2018, n° 2017-692 QPC, *Foubert* : JurisData n° 2018-002507 ; Dr. fisc. 2018, n° 9, act. 88 ; RJF 2018, n° 513.

Était une nouvelle fois en cause le dispositif visant à réprimer l'absence de déclaration des comptes ouverts à l'étranger instituée à l'article 1649 A du CGI et, plus précisément, la coexistence de deux sanctions administratives réprimant les mêmes faits – l'une codifiée à l'article 1736, IV du CGI, l'autre à l'article L. 152-5 du Code monétaire et financier. Toutefois, ces dispositions prévoyaient, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009, des sanctions différentes (1 500 € ou 10 000 € en application de l'article 1736, IV du CGI, 750 € en application de l'article L. 152-5 du Code monétaire et financier). Le requérant critiquait ainsi l'incohérence d'une situation offrant la possibilité à l'Administration d'infliger, à l'égard du même manquement, une sanction plus élevée sur le fondement de l'article 1736, IV du CGI alors qu'une sanction moins importante est également applicable. La difficulté que posait cette affaire tenait à ce que les dispositions de l'article 1736 IV relatives au montant de l'amende avaient déjà été déclarées conformes à la Constitution dans la décision *Bessis* du 17 septembre 2015<sup>50</sup>. Pour contourner cet obstacle, le Conseil d'État avait pris l'initiative de renvoyer la combinaison des articles 1736, IV du CGI et L. 152-5 du Code monétaire et financier. Réaffirmant son refus de se prononcer sur la constitutionnalité de dispositions résultant de leur combinaison<sup>51</sup>, le Conseil constitutionnel s'est opposé, en l'absence de changement de circonstances, à un nouvel examen des dispositions de l'article 1736 IV et n'a accepté de contrôler que les dispositions – moins sévères – de l'article L. 152-5 du Code monétaire et financier. Reprenant sa jurisprudence antérieure<sup>52</sup>, il a sans surprise déclaré les dispositions litigieuses contraires au principe d'égalité devant la loi, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, au motif qu'un « même manquement pouvait être sanctionné par une amende dont le montant était différent selon la disposition en vertu de laquelle elle était infligée. Cette différence de traitement n'est justifiée par aucune différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi ». Bien qu'orthodoxe, la décision *Foubert* aboutit à un résultat paradoxal : la disposition prévoyant la sanction la moins élevée est invalidée de sorte que la situation défavorable que dénonçait le requérant se trouve ainsi consolidée au plan constitutionnel.

5 - Dans sa décision *Life Sciences Holdings France* du 13 avril 2018<sup>53</sup>, le Conseil constitutionnel était invité à se prononcer sur les dispositions de l'article 223 B du CGI du CGI relatives à la neutralisation de la quote-part de frais et charges dans les groupes fiscalement intégrés. La requérante soulignait qu'à la suite de la jurisprudence *Steria*<sup>54</sup> de la Cour de justice, les dispositions en litige, telles qu'interprétées en conséquence par le Conseil d'État, prévoyaient la neutralisation de la quote-part de frais et charges pour les dividendes en provenance de sociétés établies en France ou dans un État membre de l'Union mais l'excluaient pour les dividendes en provenance de socié-

tés établies dans un État tiers. En qualité de partie intervenante<sup>55</sup>, la société Carrefour mettait en avant, de manière plus radicale, une seconde différence de traitement entre les sociétés fiscalement intégrées – lesquelles bénéficient de la neutralisation de la quote-part de frais et charges – et les sociétés relevant uniquement du régime mère-fille – qui ne bénéficient pas de la neutralisation de la quote-part de frais et charges. Dans le cadre d'une affaire où se mêlaient, à la fois, des éléments de sa jurisprudence *Metro Holding*<sup>56</sup> et des éléments de sa jurisprudence *Layher*<sup>57</sup>, le Conseil constitutionnel a rejeté les arguments avancés par les parties requérante et intervenante sur le terrain du principe d'égalité devant la loi. En réponse à la requérante, le Conseil a jugé, que « lors de leur adoption, l'objet des dispositions contestées était de définir l'un des avantages attachés à l'intégration fiscale afin de garantir aux groupes se plaçant sous ce régime, qui ne concerne que des sociétés mères et filiales françaises, un traitement fiscal équivalent à celui d'une unique société dotée de plusieurs établissements. En application du droit de l'Union européenne, cet avantage doit également bénéficier aux sociétés mères d'un groupe fiscalement intégré, pour ce qui concerne leurs filiales établies dans un autre État membre. Dès lors, d'une part, les groupes de sociétés dont les filiales sont établies dans un État membre et ceux dont les filiales sont établies dans un État tiers ne sont pas placés dans la même situation. D'autre part, compte tenu de l'objet initial des dispositions contestées, il ne résulte pas de la modification de leur portée une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi »<sup>58</sup>. En réponse à l'intervenante, il a considéré qu'« en réservant aux groupes fiscalement intégrés le bénéfice de la neutralisation de la quote-part de frais et charges instituée par les dispositions contestées, le législateur a entendu inciter à la constitution de groupes nationaux, soumis à des conditions particulières de détention caractérisant leur degré d'intégration. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général. La différence de traitement établie entre les groupes fiscalement intégrés et les autres est également en rapport direct avec l'objet de la loi »<sup>59</sup>.

Cette solution appelle un certain nombre de commentaires. Elle confirme, en premier lieu, l'orientation de la jurisprudence constitutionnelle dégagée l'année précédente dans les décisions *Vincileoni*<sup>60</sup> et *SOPARFI* dans le maniement de la jurisprudence *Metro Holding*<sup>61</sup>. Si le Conseil admet que, par « effet de souffle », il puisse y avoir une

50. *Cons. const.*, 17 sept. 2015, n° 2015-481 QPC, *Bessis* : *Dr. fisc.* 2015, n° 39, act. 540 ; *RJF* 12/15, n° 1040.

51. La jurisprudence *Cahuzac Wildenstein*, dans laquelle le Conseil avait examiné la combinaison des articles 1729 et 1741 du CGI, n'est pas présentée comme une dérogation. Selon le commentaire officiel de la décision *Foubert*, « si, dans ses décisions nos 2016-545 et 2016-546 QPC, il a contrôlé une combinaison de deux articles, après les avoir contrôlés « pris isolément », un changement de circonstances avait alors justifié le réexamen de ces dispositions. C'est chacune des dispositions contrôlées, non leur combinaison, qui a été validée dans le dispositif de ces décisions » (*V. comm. officiel*, p. 5).

52. *Cons. const.*, 28 juin 2013, n° 2013-328 QPC, *Emmaüs Forbach* : *JurisData* n° 2013-014412 ; *Dr. pén.* 2013, *comm.* 141, note J.-H. Robert ; *Dr. pén.* 2013, *comm.* 149, note V. Peltier ; *AJ pénal* 2013, p. 471.

53. *Cons. const.*, 13 avr. 2018, n° 2018-699 QPC, *Sté Life Sciences Holding France* : *Dr. fisc.* 2018, n° 20, *comm.* 277, note L. Nayberg et N. Vergnet ; *Dr. fisc.* 2018, n° 20, act. 187, R. Schneider et R. Daguzan.

54. CJUE, 2<sup>e</sup> ch., 2 sept. 2015, aff. C-386/14, *Groupe Steria SCA* : *Dr. fisc.* 2015, n° 40, *comm.* 611, note M.-P. Hôo et C. Maignan. – V. L. Bernardeau, O. Peiffert et F. Schmied, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe* (juill./sept. 2015) : *Dr. fisc.* 2015, n° 43-44, étude 647, spéc. n° 23 à 29 et 38.

55. Rappelons que les parties intervenantes peuvent développer des griefs nouveaux dès lors qu'ils sont dirigés contre les dispositions sur lesquelles porte la QPC.

56. *Cons. const.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding SA venant aux droits de la société CRFP Cash* : *Dr. fisc.* 2016, n° 12, *comm.* 241, note E. Meier et M. Valetteau ; *RJF* 4/2016, n° 366, note S. Austray et D. Gutmann, p. 418. – V. O. Fouquet, *La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée. À propos de Cons. const.*, 3 févr. 2016, *Sté Metro Holding* : *Dr. fisc.* 2016, n° 6, act. 74. – G. Blanluet, *Discrimination à rebours : le droit interne à l'épreuve du droit de l'Union européenne. À propos de Cons. const.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding* : *Dr. fisc.* 2016, n° 12, étude 233. – E. Raingeard de la Blétière et Ph. Durand, *Affaire Metro Holding : le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt au secours de la jurisprudence Leur-Bloem* : *Dr. fisc.* 2016, n° 18-19, étude 309.

57. *Cons. const.*, 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, *Sté Layher SAS* : *Dr. fisc.* 2016, n° 46, *comm.* 592, note G. Blanluet ; *RJF* 2016, n° 1108. – V. Ph. Derouin et M. Pelletier, *Contribution de 3 % : inconstitutionnalité de l'exonération des distributions au sein des seuls groupes fiscalement intégrés* : *Dr. fisc.* 2016, n° 40, act. 567.

58. *Cons. const.*, 13 avr. 2018, n° 2018-699 QPC, *Sté Life Sciences Holding France*, préc., § 8.

59. *Ibid.*, § 9.

60. *Cons. const.*, 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *Épx V* : *Dr. fisc.* 2017, n° 21, *comm.* 322, note A. Maitrot de la Motte ; *RJF* 6/17, n° 600. – V. X. Cabannes, *La CSG sur les revenus du patrimoine et les affiliés à des régimes sociaux d'États tiers à l'UE* : *Dr. fisc.* 2017, n° 12, act. 176.

61. V. M. Pelletier, *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2017*, préc., n° 5.

égalité des situations juridiques intéressant les États tiers à la suite d'une prohibition d'une discrimination à rebours entre situations internes et situations communautaires, il refuse que puissent être alignées, sur le seul fondement de la jurisprudence *Metro Holding*, les situations extra-communautaires sur les situations communautaires lorsque la différence de traitement résulte de dispositions de droit de l'Union dont le champ d'application est limité au territoire européen<sup>62</sup>. À ce titre, la circonstance que la jurisprudence *Steria* de la Cour de justice ait été rendue sur le terrain de la liberté d'établissement et non sur le terrain de la liberté de circulation des capitaux – laquelle est également applicable aux relations avec les États tiers – apparaît décisive dans le raisonnement adopté par le Conseil constitutionnel. S'abritant derrière cet « écran européen », le Conseil constitutionnel affirme ainsi – sans convaincre<sup>63</sup> – que « les groupes de sociétés dont les filiales sont établies dans un État membre et ceux dont les filiales sont établies dans un État tiers ne sont pas placés dans la même situation ». Pour justifier cette solution, le Conseil se livre également à une analyse de l'objet de la loi à la lumière du droit de l'Union européenne<sup>64</sup> dont les conclusions sont toutefois radicalement différentes de celles auxquelles il avait abouti dans la décision *Vincileoni*. Alors que dans cette dernière affaire, l'objet de la loi avait été regardé comme ayant significativement évolué au contact du droit de l'Union européenne, il n'en a pas été de même s'agissant des dispositions de l'article 223 B du CGI. Pour le Conseil, « l'objet initial » de la loi consistant à distinguer et à favoriser les entreprises françaises demeure prédominant en dépit des aménagements rendus nécessaires pour assurer sa compatibilité avec la liberté d'établissement. Ainsi que le précise le commentaire accompagnant la décision, « si l'intervention du droit européen affecte cet objet, en modifiant le périmètre de la discrimination, il ne le dénature pas »<sup>65</sup>.

En second lieu, dans un contexte marqué par les nombreux assauts contre le régime de l'intégration fiscale, la décision *Life Sciences Holdings France* illustre, de manière assez nette, la volonté du Conseil constitutionnel de s'écarter des cadres d'analyse retenus par la Cour de justice lorsqu'un des éléments de ce dispositif n'est pas directement menacé d'être incompatible avec les exigences du droit de l'Union européenne. Alors qu'il s'était, par le passé, directement inspiré du raisonnement à l'œuvre dans la décision *Steria*<sup>66</sup>, le Conseil constitutionnel a rompu avec la démarche analytique de la Cour de justice consistant à rechercher si des mesures accompagnant le ré-

gime de l'intégration fiscale sont dissociables du « cœur » de ce régime. Privilégiant une approche globalisante – que le Conseil d'État s'est rapidement appropriée<sup>67</sup> – il considère que « l'objet des dispositions contestées était de définir l'un des avantages attachés à l'intégration fiscale afin de garantir aux groupes se plaçant sous ce régime, qui ne concerne que des sociétés mères et filiales françaises, un traitement fiscal équivalent à celui d'une unique société dotée de plusieurs établissements ». Prolongeant son analyse, le Conseil estime ensuite qu'en instituant le régime de l'intégration fiscale « le législateur a entendu inciter à la constitution de groupes nationaux, soumis à des conditions particulières de détention caractérisant leur degré d'intégration ». Le Conseil lie ainsi la question de la territorialité – favoriser les groupes français (et par extension européens) – à celle du fonctionnement de l'intégration fiscale pour caractériser l'objet de la loi. Cette approche permet de justifier, dans un même mouvement, les différences de traitement entre groupes européens et groupes non européens, d'une part, et les différences de traitement entre sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré et sociétés relevant du régime mère-fille, d'autre part. On observera que l'objet « mixte » ainsi attribué à l'intégration fiscale – offrir aux groupes français constitués sous forme de sociétés mères et de filiales (françaises ou européennes) caractérisés par des exigences particulières de détention un traitement équivalent à celui d'une société unique dotée de plusieurs établissements – ne correspond qu'imparfaitement à ce régime juridique<sup>68</sup> et pourrait paradoxalement ouvrir de nouvelles perspectives contentieuses<sup>69</sup>.

6 - La décision *Elengy et Fosmax LNG* du 1<sup>er</sup> juin 2018<sup>70</sup> a donné l'occasion au Conseil constitutionnel de neutraliser les griefs fondés sur la méconnaissance du principe d'égalité au prix d'une interprétation volontariste des dispositions déferées. Étaient en jeu dans cette affaire les dispositions de l'article 1519 HA du CGI fixant le montant de l'IFER applicable aux installations de gaz naturel liquéfié « dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application des articles L. 445-1 à L. 445-3, L. 445-5, L. 446-2 à L. 446-4, L. 452-1 et L. 452-5 du code de l'énergie ». Dans le cadre d'un « recours de jalousie », les requérantes soutenaient que ces dispositions ne faisaient pas mention des installations visées à l'article L. 452-6 du Code de l'énergie et faisaient ainsi peser sur elles une charge fiscale supérieure à celle de certains de leurs concurrents. Après avoir rappelé, d'une part, que « le paragraphe I de l'article 1519 HA du code général des impôts assujettit à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux l'ensemble des installations de gaz naturel liquéfié, quelles que soient les règles régissant la fixa-

62. Le commentaire de la décision est, à cet égard, révélateur car il considère que seule une différence de traitement entre, d'une part, une situation communautaire soumise à un régime favorable et, d'autre part, une situation interne et une situation intéressant les États tiers toutes deux soumises à un régime moins favorable constitue une discrimination à rebours « chimiquement pure » (p. 13 et 14).

63. *L. Nayberg et N. Vergnet, Intégration fiscale : un destin en peau de chagrin ?*, note ss *Cons. const.*, 13 avr. 2018, n° 2018-699 QPC, *Sté Life Sciences Holdings France* : *Dr. fisc.* 2018, n° 20, *comm.* 277, § 24.

64. Le Conseil d'État procède à un contrôle similaire en appréciant l'objet de la loi à la lumière du droit de l'Union européenne pour admettre une différence de traitement entre résidents étrangers tenant à l'application différenciée de la retenue à la source de l'article 119 bis selon la situation personnelle des contribuables, *V. CE, 9<sup>e</sup> ch., 26 juin 2018, n° 413983 et 415841, Decramer* : *RJF* 2018, n° 1158. Ainsi que le relève Yohann Bénard dans ses conclusions, l'interprétation de la loi guidée par la prise en compte de la jurisprudence européenne (CJCE, 11 oct. 2007, *aff. C-443/06, E. Waltraud Hollmann c/ Fazenda Publica* ; *RJF* 1/08, n° 98) que retient le Conseil d'État « aboutit – bien qu'il s'agisse d'impositions distinctes – à attirer l'objet de l'impôt sur le revenu dans l'objet de la retenue à la source, et donc à considérer que le législateur a entendu tenir compte, dans son application, des capacités contributives des contribuables ».

65. *Comm. officiel*, p. 19.

66. *Cons. const.*, 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, *Sté Layher SAS*, *préc.* – *V. comm. officiel*, p. 20 : « Ce faisant, le Conseil constitutionnel a retenu un raisonnement comparable à celui de la CJUE dans un arrêt Groupe Steria SCA du 2 septembre 2015 ».

67. *CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 27 juin 2018, n° 419370, Sté Corstyrène* : *Dr. fisc.* 2018, n° 45, *comm.* 439, *concl. R. Victor*. Pour écarter les griefs fondés sur la différence de traitement résultant de la prise en compte du régime de l'intégration fiscale dans la mise en œuvre des dispositions de l'article 244 quater E du CGI, relatives au crédit d'impôt pour investissement en Corse, le Conseil d'État relève que « le législateur a ainsi prévu un régime globalement différent pour les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, qui ne peut être comparé, s'agissant de la seule condition tenant à la composition du capital, à celui applicable à une société non membre d'un tel groupe ». L'argument tiré de « l'indivisibilité » du mécanisme de l'intégration fiscale que sous-tend l'évocation d'un régime « globalement différent » fait obstacle à toute analyse sérieuse au regard de l'objet de la loi et vise à tenir, par avance, en échec toute critique de la pertinence que pourrait revêtir la référence au régime de l'intégration fiscale à l'égard d'autres dispositions applicables en matière d'IS.

68. À titre d'exemple, si l'on prend au sérieux la volonté d'offrir un traitement équivalent à celui d'une société dotée de plusieurs établissements, la théorie de l'acte anormal de gestion ne devrait pas trouver à s'appliquer – ou, à tout le moins, ne devrait pas avoir la moindre incidence – dans les relations entre sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré.

69. *V. en ce sens L. Nayberg et N. Vergnet, Intégration fiscale : un destin en peau de chagrin ?*, *préc.*, n° 32.

70. *Cons. const.*, 1<sup>er</sup> juin 2018, n° 2018-708 QPC, *Sté Elengy* : *Dr. fisc.* 2018, n° 23, *act.* 247.

tion de leur tarif d'utilisation »<sup>71</sup> et, d'autre part, que « le deuxième alinéa du paragraphe III de cet article fixe le montant de cet impôt pour l'ensemble de ces installations »<sup>72</sup>, le Conseil constitutionnel en a déduit que « la circonstance que l'article L. 452-6 ne soit pas mentionné par les dispositions contestées n'exonère pas de cette imposition les installations qui relèvent de cet article »<sup>73</sup> pour en conclure que, faute de différence de traitement, les griefs avancés par les requérantes ne peuvent être qu'écartés.

Présentée comme la simple correction d'une erreur législative, la décision *Elengy et autres* illustre, peu de temps après la décision *Technicolor* du 13 avril 2018 (v. *infra*), la volonté du Conseil constitutionnel de ne pas s'estimer lié par les analyses du juge du filtre. Dans ses conclusions très détaillées sur la décision de renvoi<sup>74</sup>, Johann Bénard avait notamment souligné que les dispositions des articles L. 452-5 et L. 452-6 du Code de l'énergie ont une teneur et une origine différentes de sorte que « les deux régimes dérogatoires aujourd'hui prévus aux articles L. 452-5 et L. 452-6 du Code de l'énergie se distinguent à la fois par leur objet et par leurs traits. Il est dès lors difficile d'estimer qu'en visant le premier, l'article 1519 HA a entendu englober également le second ». Le Conseil d'État avait fait sien cette analyse – et rejeté l'interprétation neutralisante déjà proposée par le ministre – estimant que l'absence de mention des installations visées à l'article L. 452-6 justifiait le renvoi. Le Conseil constitutionnel a pourtant refusé de retenir la position adoptée par le Conseil d'État qui aurait logiquement dû le conduire à censurer les dispositions litigieuses<sup>75</sup>. Si on peut comprendre cette volonté du Conseil constitutionnel de rester maître du cadre du litige et de l'interprétation des dispositions législatives contestées, les arguments avancés dans le commentaire officiel de la décision pour justifier cette solution apparaissent peu convaincants et ne permettent pas de comprendre les raisons – autres que budgétaires – pour lesquelles le Conseil constitutionnel a estimé devoir s'écarter de l'analyse du Conseil d'État<sup>76</sup>.

71. *Cons. const.*, 1<sup>er</sup> juin 2018, n° 2018-708 QPC, *Sté Elengy, préc.*, § 8.

72. *Ibid.*

73. *Ibid.*

74. *CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 14 mars 2018, n° 416697, *Sté Elengy et Fosmax LNG : Dr. fisc.* 2018, n° 12, *comm.* 233, *concl.* Y. Bénard.

75. On voit difficilement comment une telle différence de traitement – si elle avait été retenue par le Conseil constitutionnel – aurait pu être justifiée au regard des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques dans la mesure où elle n'était, à l'évidence, pas en rapport avec l'objet de la loi fiscale, ne poursuivait aucun objectif d'intérêt général et ne reposait pas sur des critères objectifs et rationnels.

76. Selon le commentaire officiel, qui s'inspire très nettement du commentaire de la décision *Technicolor* rendue quelques semaines auparavant, « la réponse aux griefs supposait au préalable de déterminer si les installations de gaz naturel liquéfié relevant de l'article L. 452-6 du code de l'énergie entraient ou non dans le champ de l'IFER.

Ce point n'est pas tranché par la jurisprudence, le Conseil d'État s'étant abstenu, dans la décision de renvoi de la QPC, d'interpréter l'article 1519 HA sur ce point. En effet, sa décision de renvoi juge que présente un caractère sérieux le moyen tiré de ce que le deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA du CGI méconnaît les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (p. 6) après s'être limitée à relever que « Les sociétés requérantes soutiennent qu'en ne mentionnant pas l'article L. 452-6 du code de l'énergie, les dispositions du deuxième alinéa du III de l'article 1519 HA du code général des impôts exonèrent de l'IFER les installations de gaz naturel liquéfié bénéficiant de la dérogation prévue à cet article [...] » (point. 5).

Il revenait donc au Conseil constitutionnel de procéder lui-même à l'interprétation des dispositions de l'article 1519 HA du CGI sur ce point » (p. 9).

En renvoyant la QPC, le Conseil d'État a nécessairement considéré que les installations visées à l'article L. 452-6 du Code de l'énergie entraient dans le champ de l'IFER mais qu'elles en étaient exonérées faute d'être visées au deuxième alinéa de l'article 1519 HA III. Si le Conseil d'État n'avait pas procédé à une interprétation des dispositions de l'article 1519 HA du CGI

7 - Dans sa décision *de Michieli* du 13 juillet 2018<sup>77</sup>, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur les dispositions de l'article 150-0 A, IV du CGI qui prévoient, à la suite d'un partage de valeurs mobilières en indivision dépendant d'une succession, que la plus-value de cession de ces valeurs mobilières est mise à la charge de l'attributaire sans que soient prises en considération les soultes versées aux coindivisaires non attributaires. Cette affaire invitait le Conseil à se saisir des difficultés qui peuvent naître de la fiction de l'effet déclaratif du partage dans un cadre familial<sup>78</sup>. Alors que l'effet translatif du partage est, en principe, pris en compte pour le calcul des plus-values de cession de valeurs mobilières indivises, il n'en va pas de même, depuis l'adoption de la loi de finances pour 2008, pour les partages d'indivision dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale. Pour ces derniers, le régime dérogatoire prévu par les dispositions litigieuses – fondé sur la fiction de l'effet déclaratif du partage – conduit à faire abstraction de cet événement. Dès lors que l'attributaire est réputé propriétaire des biens depuis l'origine, la plus-value de cession est calculée à partir de la valeur d'entrée des biens dans l'indivision sans tenir compte des soultes qu'il a pu verser aux copartageants – dans le chef desquels elles échappent à toute imposition. Pour la requérante, ce mécanisme était particulièrement pénalisant : au décès de son père, en 2009, les parts de sociétés ont été évaluées pour un montant unitaire de 356 €. En 2011, lors du partage de l'indivision à l'occasion duquel elle est devenue attributaire de ces parts, leur valeur unitaire a été fixée à 790 €. En contrepartie, la requérante a versé, à ses trois sœurs, une soulte fixée en fonction de cette valeur de 790 €. Quelques semaines après, les parts ont été revendues pour le même prix à une société tierce. L'Administration a rectifié l'opération en cause en calculant la plus-value à partir de la valeur unitaire de 356 € figurant dans la déclaration de succession alors que la requérante estimait n'avoir réalisé aucune plus-value.

Le Conseil a écarté les deux arguments fondés sur la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi qu'avancait la requérante<sup>79</sup>. En réponse au grief fondé sur la différence de traitement en fonction de l'origine de l'indivision, le Conseil constitutionnel a considéré que « l'indivision conventionnelle résulte du choix des indivisaires alors que l'indivision résultant d'une succession s'impose à eux par détermination de la loi. Aussi, en instituant ce régime dérogatoire, le législateur a traité différemment des personnes placées dans des situations différentes. La différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi »<sup>80</sup>. En réponse au grief tiré de la différence de traitement entre coindivisaires selon qu'ils sont ou non attributaires, le Conseil a estimé que « l'attributaire d'un bien provenant d'une indivision successorale est seul en mesure d'en disposer à l'issue du partage et de réaliser une plus-value lors de la revente de ce bien. Par conséquent, il se trouve dans une situation différente de celle de ses coindivisaires »<sup>81</sup>. On observera cependant que la référence à l'origine conventionnelle ou légale de l'indivision pour justifier une différence de situation n'est pas pleinement satisfaisante dans la me-

sur ce point, la question n'aurait pas été regardée comme sérieuse et il n'y aurait pas eu – par hypothèse – de renvoi d'une QPC.

77. *Cons. const.*, 13 juill. 2018, n° 2018-719 QPC : *JurisData* n° 2018-012220. – V. E. Simon-Michel, *L'inégalité fiscale dans les partages : quelques réflexions sur l'effet déclaratif du partage* : RFP 2018, étude 12.

78. Contrairement aux préconisations d'Aurélie Bretonneau, dans ses conclusions sous la décision de renvoi (*concl.* A. Bretonneau ss *CE*, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ch., 11 avr. 2018, n° 417378 : *JurisData* n° 2018-006276 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 21, *comm.* 286), le Conseil d'État n'a pas renvoyé la QPC dirigée contre l'article 883 du Code civil alors que le rapporteur public le proposait « pour la bonne information du Conseil constitutionnel ».

79. Dans ses conclusions sous la décision de renvoi, Aurélie Bretonneau estimait déjà que les griefs fondés sur la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi étaient dépourvus de caractère sérieux.

80. *Cons. const.*, 13 juill. 2018, n° 2018-719 QPC, *préc.*, § 11

81. *Ibid.*, § 12.

sure où le régime dérogatoire de l'article 150-0 A IV du CGI joue également en matière de donation-partages, lesquelles peuvent difficilement être regardées comme résultant d'une contrainte extérieure qui ne procéderait pas d'un choix des parties.

8 - Les décisions *Société d'exploitation des moyens de carénage* (SEMCAR) du 21 septembre 2018<sup>82</sup> et *Fondation Ildys* du 7 décembre 2018<sup>83</sup> ont conduit le Conseil constitutionnel à se prononcer sur les régimes fiscaux de faveur dont bénéficient les personnes publiques en matière de CFE et de taxe d'habitation.

Étaient en cause dans l'affaire SEMCAR, les dispositions de l'article 1449, 2° du CGI exonérant de CFE les activités des ports de pêche et de commerce exploitées par les collectivités territoriales, les établissements publics – dont les grands ports maritimes et les ports autonomes – ainsi que les sociétés d'économie mixte. Gestionnaire des installations de carénage du port de Concarneau dans le cadre d'une convention conclue avec la CCI de Quimper, la société requérante contestait, dans le cadre d'un « recours de jalousie », le fait d'être privée du bénéfice de cette exonération qui, déjà sous l'empire de la patente puis de la taxe professionnelle, était réservée aux personnes publiques. S'appuyant sur les travaux préparatoires de la loi de 1975 relative à la taxe professionnelle, le Conseil constitutionnel a rejeté les arguments avancés par la société au motif, d'une part, qu'en instituant cette exonération « le législateur a notamment entendu favoriser l'investissement public dans les infrastructures portuaires. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général. À cette fin, il a réservé le bénéfice de l'exonération aux personnes publiques assurant elles-mêmes la gestion d'un port ainsi qu'aux sociétés à qui elles ont confié cette gestion et dont elles détiennent une part significative du capital »<sup>84</sup> et que « d'autre part, en excluant du bénéfice de l'exonération les sociétés, autres que les sociétés d'économie mixte, dont le capital est privé, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi »<sup>85</sup>. Relevant toutefois que certains ports du secteur public pouvaient être exploités, dans le cadre d'une gestion déléguée, par des structures autres que les sociétés d'économie mixte – seules mentionnées au 2° de l'article 1449 du CGI – il a estimé que « le législateur a, compte tenu de l'objectif qu'il s'est assigné, méconnu les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques »<sup>86</sup>. En conséquence, il a abrogé les mots « ou des sociétés d'économie mixte » tout en reportant l'effet de sa décision au 1<sup>er</sup> janvier 2019 afin de laisser le soin au législateur « de déterminer s'il souhaite renoncer à toute exonération en faveur des SEM gestionnaires de port ou s'il préfère au contraire en étendre le bénéfice à d'autres types de structures faisant intervenir des capitaux publics »<sup>87</sup>.

Dans la décision *Fondation Ildys*, la requérante contestait la conformité au principe d'égalité de l'exonération de taxe d'habitation, instituée au 1° du II de l'article 1408 du CGI, en faveur notamment des « établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance ». Se plaçant également dans le cadre d'un « recours de jalousie », la requérante critiquait le fait que les établissements privés d'assistance sont exclus du bénéfice de cette exonération. Après avoir

rappelé sa jurisprudence antérieure<sup>88</sup> selon laquelle « les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques n'imposent pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public »<sup>89</sup>, le Conseil a affirmé de manière lapidaire qu'en « instituant une exonération de taxe d'habitation au bénéfice des seuls établissements publics d'assistance, sans l'étendre aux établissements privés d'assistance, le législateur a pu traiter différemment des personnes placées dans des situations différentes. Cette différence de traitement étant en rapport avec l'objet de la loi et fondée sur des critères objectifs et rationnels, les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés »<sup>90</sup>.

Sans reprendre l'ensemble des observations que chacune de ces décisions a pu susciter<sup>91</sup>, leur juxtaposition révèle très clairement la volonté du Conseil constitutionnel de ne pas prendre explicitement position sur les différences de traitement fiscal applicables aux différents modes de gestion des activités de service public. Dans l'affaire SEMCAR, le Conseil a érudé toute référence aux conditions et aux modalités de gestion des missions de service public portuaire par les personnes privées. De manière encore plus nette dans l'affaire *Fondation Ildys*, il a passé sous silence les missions de service public dont sont investis les établissements privés d'assistance et s'est fondé exclusivement sur des considérations de nature organique pour en conclure, sans apporter la moindre justification, que les établissements publics et les établissements d'assistance sont dans une situation différente. Ainsi que le relève Jean-Éric Gicquel, « difficile d'être plus laconique ! »<sup>92</sup>. L'affaire *Fondation Ildys* était d'autant plus singulière qu'il était, par construction, impossible d'identifier l'objectif poursuivi par le législateur en exonérant les établissements publics d'assistance de taxe d'habitation<sup>93</sup>. Alors que sa jurisprudence récente laissait entrevoir une évolution de sa position<sup>94</sup>, le Conseil

88. *Cons. const.*, 14 nov. 2014, n° 2014-425 QPC, *Sté Mutuelle Saint-Christophe*. Dans cette dernière décision, le Conseil faisait référence au principe d'égalité devant l'impôt et non au principe d'égalité devant la loi.

89. *Cons. const.*, 7 déc. 2018, n° 2018-752 QPC, *préc.*, § 10.

90. *Ibidem.*, § 11.

91. M. Pelletier, *Neutralité fiscale et modes de gestion des services publics : une occasion manquée* : *Dr. fisc.* 2018, n° 40, act. 435. – V. F. Pezet, *Janus à bon port. Réflexions sur les apports du principe d'égalité aux évolutions du régime fiscal des ports*, note ss *Cons. const.*, 21 sept. 2018, n° 2018-733 QPC, *Sté d'exploitation des moyens de carénage (SEMCAR)* : *Dr. fisc.* 2018, n° 49, comm. 492, *préc.* – J.-É. Gicquel, *L'absence de rupture d'égalité fiscale entre personnes publiques et privées dans le domaine de l'assistance*, note ss *Cons. const.*, 7 déc. 2018, n° 2018-752 QPC, *Fondation Ildys* : *JCP G* 2019, 110, *préc.*

92. J.-É. Gicquel, *L'absence de rupture d'égalité fiscale entre personnes publiques et privées dans le domaine de l'assistance*, *préc.*

93. Alors que, dans la décision SEMCAR, le Conseil a pu prendre appui sur les travaux préparatoires de la loi de 1975 pour identifier les objectifs poursuivis par le législateur de 2009 lorsque ce dernier a repris, dans le cadre de la CFE, l'exonération de taxe professionnelle dont bénéficiaient les ports publics de pêche et de commerce, il ne pouvait en faire de même dans la décision *Fondation Ildys*, faute de travaux préparatoires disponibles. L'exonération en litige remonte, en effet, à la contribution mobilière et a pour origine un arrêté ministériel de 1942 pris pour l'application de l'acte dit loi du 28 juin 1941. Codifiée en 1948 à l'article 1432 du CGI, elle a été ensuite reconduite en matière de taxe d'habitation par l'ordonnance du 7 janvier 1959 sans qu'aucun motif soit avancé à cette occasion pour justifier cette exonération, ainsi que l'avait relevé Aurélie Bretonneau dans ses conclusions sous la décision de renvoi (*concl.* A. Bretonneau ss *CE*, 1<sup>er</sup> oct. 2018, n° 422050, *Fondation Ildys*, inédit : *JurisData* n° 2018-019217 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 42-43, comm. 427). L'origine non-parlementaire de ces dispositions faisait logiquement obstacle à la recherche de l'intention du législateur dans des travaux parlementaires inexistantes...

94. *Cons. const.*, 15 déc. 2017, n° 2017-681 QPC, *SCI Marlin* : *Dr. fisc.* 2017, n° 51-52, act. 689. – V. M. Pelletier, *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2017*, *préc.*, (§ 20). En matière de tarifs des établissements de santé, le Conseil constitutionnel avait pourtant admis, lors de l'examen de la loi

82. *Cons. const.*, 21 sept. 2018, n° 2018-733 QPC, *Sté d'exploitation des moyens de carénage (SEMCAR)* : *Dr. fisc.* 2018, n° 49, comm. 492, note F. Pezet – V. M. Pelletier, *Neutralité fiscale et modes de gestion des services publics : une occasion manquée* : *Dr. fisc.* 2018, n° 40, act. 435.

83. *Cons. const.*, 7 déc. 2018, n° 2018-752 QPC, *Fondation Ildys* : *JurisData* n° 2018-022342 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 50, 2018, act. 544.

84. *Cons. const.*, 21 sept. 2018, n° 2018-733 QPC, *préc.* § 7.

85. *Ibid.* § 8.

86. *Ibid.* § 9.

87. *Comm.* p. 10.

constitutionnel refuse d'affiner sa méthode d'analyse des différences de situation entre personnes publiques et personnes privées et d'approfondir l'intensité de son contrôle. Il se borne ainsi à affirmer qu'en matière fiscale les personnes publiques et les personnes privées se trouvent, par principe, dans des situations différentes sans s'intéresser à la pertinence de cette distinction au regard tant des activités exercées que de l'objet de la loi fiscale. Cette position du Conseil constitutionnel est en décalage avec l'analyse qui justifie habituellement les régimes de faveur dont bénéficient les personnes publiques – analyse encore exprimée récemment par Émilie Bokdam-Tognetti<sup>95</sup>. C'est parce que le législateur souhaite encourager certaines activités d'intérêt général que les personnes publiques les assurant peuvent valablement bénéficier de régimes de faveur. En faisant l'impasse sur les missions de service public, la décision *Fondation Ildys* refuse de s'inscrire dans le cadre de cette analyse et d'en tirer les conséquences en termes d'égalisation des situations juridiques entre personnes publiques et personnes privées investies d'une mission de service public. De manière plus préoccupante, cette position du Conseil est également en décalage avec l'argumentation retenue, dans la décision du même jour, sur les exonérations d'octroi de mer en faveur des établissements publics et privés de santé qu'il justifie par la poursuite d'un objectif d'intérêt général tenant à la volonté de « limiter le coût de certaines missions de service public »<sup>96</sup>. La position du Conseil constitutionnel est, en dernier lieu, en décalage avec les exigences du droit de l'Union européenne et notamment avec la réglementation européenne des aides d'État<sup>97</sup>. On sait depuis les arrêts *Government of Gibraltar*<sup>98</sup> et *World Duty Free*<sup>99</sup> de la grande chambre que l'appréciation du caractère sélectif d'une mesure conduit à rechercher si celle-ci introduit entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal général concerné, dans une situation factuelle et juridique comparable une différenciation non justifiée par la nature et l'économie de ce régime<sup>100</sup>. Or, le régime

juridique applicable à une activité de service public n'est pas directement tributaire de son mode de gestion : les activités exercées en régie et celles exercées dans le cadre d'une gestion déléguée sont soumises, pour l'essentiel, à des règles d'organisation et de fonctionnement communes dominées notamment par les lois du service public et sont toutes deux placées sous le contrôle de la personne publique. Au regard des modalités d'exercice de l'activité, il n'y a guère d'effort à fournir pour conclure à la comparabilité des situations entre, d'une part, les personnes privées investies d'une mission de service public et, d'autre part, les personnes publiques directement en charge de ces mêmes activités vis-à-vis d'un impôt, tel la CFE, qui frappe uniquement les biens immobiliers utilisés par des entreprises dans le cadre de leur activité professionnelle<sup>101</sup>. Il en résulte ainsi un avantage fiscal en faveur de certaines catégories d'entreprises qui peut être difficilement justifié par la nature et l'économie d'un régime fiscal pesant sur l'activité<sup>102</sup>. Sensible au risque de contrariété du régime fiscal des ports avec le droit des aides d'État – au demeurant accentué par la référence opérée par le Conseil constitutionnel à la volonté de « favoriser l'investissement public dans les infrastructures portuaires » comme objectif d'intérêt général<sup>103</sup> – le législateur a préféré étendre l'exonération de CFE à l'ensemble des gestionnaires publics et privés de ports autre que de plaisance par l'article 170 de la loi de finances pour 2019.

9 - Bien qu'elle intéresse principalement la matière sociale, la décision *Xavier B* du 27 septembre 2018 (n° 2018-735 QPC) mérite d'être évoquée, ne serait-ce que parce que le Conseil constitutionnel a refusé de qualifier la cotisation due au titre de la protection universelle maladie (PUMA) d'imposition de toute nature. Étaient en cause dans cette affaire les dispositions de l'article L. 380-2 du CSS, dans leur rédaction issue de la LFSS pour 2016, qui prévoient que les personnes n'exerçant pas d'activité professionnelle en France ou dont les revenus d'activité professionnelle sont trop faibles sont redevables d'une cotisation, qualifiée de subsidiaire, servant au financement de la PUMA – dont le taux est fixé, par voie réglementaire, à 8 % de leurs autres revenus sans être accompagné de mesure de plafonnement. Il ne s'agit pas ici de reprendre l'ensemble des griefs avancés par les requérants et les intervenants ni les arguments avancés par le Conseil constitutionnel pour rejeter leurs prétentions<sup>104</sup>. Le Conseil consti-

n° 2012-1404 du 17 déc. 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013, la constitutionnalité de l'article L. 162-22-10 du Code de la sécurité sociale qui, en pratique, conduit à distinguer, d'une part, les établissements publics et les établissements privés non lucratifs et, d'autre part, les établissements privés lucratifs, *V. Cons. const.*, 13 déc. 2012, n° 2012-659 DC, loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, cons. 66 à 70.

95. *V. concl. ss CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 24 janv. 2018, n° 415526, *National pension service*, préc.

96. *Cons. const.*, 7 déc. 2018, n° 2018-750/751 QPC, *Sté Long Horn International et a.*, § 34 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 51-52, comm. 513, note L. Peyen.

97. Cette position s'accorde de surcroît assez mal avec les exigences posées par la directive Concessions du 26 février 2014 (*dir. 2014/23/UE*), laquelle promeut le principe de liberté de choix du mode de gestion des services publics et l'égalité de traitement entre les candidats. Comment ce principe pourrait-il être mis en œuvre si, au plan fiscal, certains modes de gestion sont structurellement favorisés par rapport à d'autres ?

98. CJUE, gr. ch., 15 nov. 2011, aff. C-106/09, *Comm. c/ Gvt of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*. – Et CJUE, gr. ch., 15 nov. 2011, aff. C-107/09, *Comm. et Royaume d'Espagne c/ Gvt of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord* : *Rec. CJUE 2011*, I, p. 11113 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 5, comm. 126, note É. Dubout et A. Maitrot de la Motte.

99. CJUE, gr. ch., 21 déc. 2016, aff. C-20/15, *P. Comm. c/ World Duty Free Group SA, anciennement Autogrill Espana SA*. – Et CJUE, gr. ch., 21 déc. 2016, aff. C-21/15, *P. Comm. c/ Banco Santander SA et Santusa Holding SL* : *EU:C:2016:981* ; *Dr. fisc.* 2017, n° 26, comm. 373, note A. Maitrot de la Motte. – V. F. Sicard, *Quand la sélectivité n'est plus sélective, ou le nécessaire rééquilibrage des critères des aides d'Etat* : *Dr. fisc.* 2017, n° 26, étude 367.

100. On observera que, dans son récent arrêt *A-Brauerei* du 19 décembre 2018, (CJUE, gr. ch., 19 déc. 2018, aff. C-374/17, *Finanzamt B c/ A-Brauerei* : *Dr. fisc.* 2019, n° 7, act. 59 ; *Europe 2019*, comm. 96, note L. Idot), la grande chambre de la CJUE n'a pas suivi la position de son avocat général qui s'interrogeait longuement sur la pertinence du maintien d'une analyse de la sélectivité des mesures fiscales privilégiant le critère de discrimination (méthode dite du cadre de référence) au détriment de l'analyse traditionnelle antérieure reposant sur la prise en compte de leur disponibilité

générale dans la mesure où la méthode du cadre de référence conduit à étendre considérablement la surveillance pesant sur les régimes fiscaux nationaux. Le Conseil d'État semble, quant à lui, continuer de privilégier l'approche traditionnelle fondée sur le critère de la disponibilité générale, *V. CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 5 mars 2018, n° 416836, *Sté Lunalogic : JurisData n° 2018-006619* ; *Dr. fisc.* 2018, n° 13, comm. 239, concl. R. Victor ; *RJF 2018*, n° 662.

101. L'analyse est transposable *mutatis mutandis* à la taxe d'habitation qui vise à appréhender la capacité contributive des personnes morales liée à la disposition de locaux meublés pour l'exercice d'une activité non lucrative.

102. Paradoxalement, même s'il privilégie le critère organique et cantonne sa solution au seul secteur public, le Conseil estime également que le mode de gestion d'une activité de service public n'est pas un paramètre pertinent au regard des impositions frappant l'activité. En censurant, dans sa décision *SEM-CAR*, les dispositions du 2<sup>e</sup> de l'article 1449 du CGI réservant aux sociétés d'économie mixte le bénéfice de l'exonération de CFE en faveur des ports de pêche et de commerce, il considère que l'ensemble des opérateurs publics investis directement ou indirectement d'une telle mission de service public sont dans une même situation et doivent être traités de manière identique.

103. *V. sur ce point*, M. Pelletier, *Neutralité fiscale et modes de gestion des services publics : une occasion manquée*, préc., n° 4.

104. Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a notamment précisé que l'interdiction des prélèvements excessifs ou confiscatoires ne concerne que la matière fiscale et que les cotisations sociales n'ont pas à être prises en compte pour l'appréciation du respect de cette exigence : « la cotisation contestée n'entrant pas dans la catégorie des impositions de toutes natures, le grief tiré de ce que son cumul avec des impositions de toutes natures présenterait un caractère confiscatoire prohibé par l'article 13 de la

tutionnel a, en effet, fait application de la jurisprudence qu'il avait dégagée lors de la création de la CMU en 1999<sup>105</sup>. Il a ainsi fait le choix de regarder la PUMA comme un simple prolongement des évolutions qu'a connues depuis 70 ans la sécurité sociale alors que de solides arguments militaient en faveur d'une analyse différente traduisant, compte tenu de l'ampleur des changements apportés par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016, une profonde remise en cause du modèle bismarckien d'assurance maladie<sup>106</sup>. Au regard du principe d'égalité devant la loi, la position retenue par le Conseil constitutionnel soulève une importante difficulté concernant la différence de traitement que font naître les dispositions litigieuses en fonction de la répartition des revenus au sein de couples disposant pourtant de revenus professionnels identiques. Ainsi que le résume le commentaire officiel, « des couples disposant de revenus du patrimoine de montants identiques et de revenus d'activité professionnelle de mêmes montants sont soumis à la cotisation si les revenus d'activité professionnelle respectifs des deux membres du couple sont inférieurs au seuil défini par le pouvoir réglementaire. Ils ne le sont pas si, à revenu global égal, les revenus d'activité professionnelle de l'un des deux membres du couple sont supérieurs à ce seuil »<sup>107</sup>. Pour rejeter les critiques formulées par les parties, le Conseil estime, qu'en « adoptant ces dispositions, le législateur a voulu maintenir une différence de traitement préexistante. En effet, avant l'instauration de ces dispositions, le conjoint ou le partenaire sans activité professionnelle d'une personne affiliée à un régime de sécurité sociale au titre de son activité professionnelle était affilié en tant qu'ayant droit, sans avoir à acquitter de cotisation »<sup>108</sup>. Il poursuit en affirmant que « dès lors, la différence de traitement instituée entre les personnes bénéficiant des prestations en nature de la branche maladie et maternité de la sécurité sociale, selon les revenus de leur conjoint ou de leur partenaire est inhérente aux modalités selon lesquelles s'est progressivement développée l'assurance maladie en France. Le grief tiré de ce que la seconde phrase du 1<sup>o</sup> de l'article L. 380-2 du code de la sécurité sociale méconnaîtrait le principe d'égalité devant la loi doit donc être écarté »<sup>109</sup>. Au-delà de sa cohérence interne discutable<sup>110</sup>, cette analyse aboutit à instaurer une autre forme d'écran constitutionnel derrière lequel s'abrite le Conseil constitutionnel pour refuser d'examiner le bien-fondé de différences de traitement. Le Conseil renonce ainsi à se prononcer sur une différence de traitement au motif qu'elle serait la continuation d'une précédente différence de traitement – sans même s'interroger sur la pertinence de cette différence de traitement antérieure. Si cette forme d'écran constitutionnel

Déclaration de 1789 est inopérante », *V. Cons. const.*, 27 sept. 2018, n° 2018-735 QPC, *préc.*, § 20.

105. *Cons. const.*, 23 juill. 1999, n° 99-416 DC, *Loi portant création d'une couverture maladie universelle*

106. V. sur ces questions, M. Borgetto, *La Sécurité sociale à l'épreuve du principe d'universalité* : RDSS 2016, p. 11 et s. – D. Tabuteau, *La protection universelle maladie (PUMA) : une transfiguration législative de l'assurance maladie (première partie)* : RDSS 2015, p. 1058 et s. ; *La protection universelle maladie (PUMA) : une rationalisation inachevée du financement de la sécurité sociale (seconde partie)* : RDSS 2016, p. 131 et s.

107. p. 21

108. *Cons. const.*, 27 sept. 2018, n° 2018-735 QPC, *Xavier B*, § 25.

109. *Ibid.* § 26.

110. L'argument tiré de la « continuation, sous une autre forme, du mécanisme applicable jusqu'à l'institution de la PUMA » – mis en avant dans le commentaire (p. 22) – apparaît discutable dans la mesure où le système actuel de protection maladie repose sur des considérations différentes de celles existant auparavant. À présent, il est directement lié à la qualité de personne « travaillant ou résidant en France de manière régulière » et non plus aux liens entretenus avec un autre travailleur ou un autre assuré social en qualité d'ayant droit. Il n'est plus besoin d'un tel lien de dépendance pour le rattachement au régime de protection maladie, celui-ci devenant un droit individuel pour les majeurs.

a déjà été employée par le passé<sup>111</sup>, la persistance de son utilisation ne peut que susciter la perplexité de l'observateur. Sauf à vider de l'essentiel de sa substance le contrôle constitutionnel d'égalité, un tel renoncement ne devrait pas pouvoir prospérer au-delà du cadre spécifique de l'analyse des mécanismes de protection sociale qui l'a vu émerger.

10 - Avec sa décision *Zimmer Biomet France Holdings* du 30 novembre 2018<sup>112</sup>, le Conseil constitutionnel est venu compléter et enrichir sa jurisprudence *Mi Développement 2* (V. n° 13) à l'occasion d'une nouvelle affaire portant sur la limitation de déduction des charges financières. Étaient en cause dans cette affaire les dispositions de « l'amendement Carrez », codifiées à l'article 209, IX du CGI, qui prévoient une réintégration forfaitaire des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation selon un schéma directement emprunté au mécanisme de « l'amendement Charasse » applicable dans les groupes intégrés. Destinées à lutter contre les pratiques consistant à localiser l'endettement dans les groupes au sein des structures établies en France, les dispositions en litige prévoient néanmoins une clause de sauvegarde permettant d'échapper à la réintégration de ces charges dans les cas où les pouvoirs de décision et de contrôle sur la société acquise sont exercés par la société détentrice des titres, sa société mère ou une de ses sociétés sœurs établies en France. Sous l'angle du principe d'égalité devant la loi, la requérante contestait la pertinence des critères retenus par le législateur pour définir l'étendue de cette clause de sauvegarde dans la mesure où les contribuables ne sont pas admis à apporter la preuve que le pouvoir de décision et de contrôle puisse être exercé par d'autres sociétés du groupe établies en France. Après avoir relevé qu'il « ressort des travaux préparatoires que, en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu faire obstacle à une pratique d'optimisation fiscale consistant, pour une société établie à l'étranger, à rattacher des charges financières au résultat d'une société de son groupe établie en France afin de bénéficier du régime français de déduction de ces charges alors que les pouvoirs de décision et de contrôle sur la société acquise sont exercés à l'étranger », le Conseil a estimé – sans surprise – que le législateur « a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général »<sup>113</sup>. Puis, il a jugé que « les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans instaurer une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi, interdire la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation lorsqu'il est démontré que le pouvoir de décision sur ces titres et, le cas échéant, le pouvoir de contrôle effectif sur la société acquise sont exercés par des sociétés établies en France autres que les sociétés mère ou sœur de la société détentrice des titres et appartenant au même groupe que cette dernière »<sup>114</sup>. Il a en conséquence déclaré les dispositions conformes à la Constitution sous cette réserve. Ainsi que l'indique le commentaire accompagnant la décision<sup>115</sup>, le raisonnement mis en œuvre par le Conseil constitutionnel est directement inspiré de ses jurisprudences *Layher*<sup>116</sup> et *FB Finance*<sup>117</sup>. Le Conseil procède ici à un contrôle approfondi du « calibrage » des dispositions en cause dont il vérifie la proportionnalité au regard du principe d'égalité devant la loi. S'il procède par voie de réserve d'interprétation plutôt que par

111. *V. Cons. const.*, 23 juill. 1999, n° 99-416 DC, *Loi portant création d'une couverture maladie universelle, préc.* – *Cons. const.*, 26 mars 2015, n° 2015-460 QPC, *Comité de défense des travailleurs frontaliers du Haut-Rhin et a.*

112. *Cons. const.*, 30 nov. 2018, n° 2018-748 QPC, *Sté Zimmer Biomet France Holdings* : *JurisData* n° 2018-021209 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 7, *comm.* 156, *note P. Schiele, D. Tixier et M. Vail.*

113. *Cons. const.*, 30 nov. 2018, n° 2018-748 QPC, *préc.*, § 7.

114. *Ibid.* § 8.

115. *V. comm.*, p. 8 à 10.

116. *Cons. const.*, 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, *Sté Layher SAS, préc.*

117. *Cons. const.*, 19 mai 2017, n° 2017-629 QPC, *Sté FB Finance* : *Dr. fisc.* 2017, n° 26, *comm.* 375, *note R. Zaghdoun et Q. Philippe.* – V. M. Pelletier, *La décision FB Finance : Layher à l'envers* : *Dr. fisc.* 2017, n° 21, *act.* 306.

voie de déclaration d'inconstitutionnalité, cette décision se distingue également de la plupart des précédents récents par le fait qu'étaient ici en cause des dispositions visant à lutter contre l'optimisation fiscale, lesquelles sont plus fréquemment contrôlées au regard du principe d'égalité devant les charges publiques.

**11** - Dans sa décision *Long Horn International et société de distribution martiniquaise* du 7 décembre 2018<sup>118</sup>, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur la conformité au principe d'égalité devant la loi de plusieurs exonérations applicables en matière d'octroi de mer et d'octroi de mer régional. Les sociétés requérantes et intervenantes formulaient plusieurs griefs à l'encontre de ces dispositions et se plaçaient sur le terrain d'une violation combinée des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Elles critiquaient, en premier lieu, la différence de traitement entre les producteurs ultramarins et leurs concurrents de métropole sous plusieurs angles. Ainsi que le résume le Conseil constitutionnel, « ces différences de traitement inconstitutionnelles résulteraient de l'exonération d'octroi de mer bénéficiant aux marchandises produites localement, lorsqu'elles sont exportées en dehors de ces territoires ou dans un autre de ces territoires que celui de leur production. Elles résulteraient également de l'exonération d'octroi de mer profitant aux producteurs locaux dont le chiffre d'affaires est inférieur à 550 000 euros. Elles résulteraient enfin de l'exonération facultative dont peuvent bénéficier les producteurs locaux dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à ce même montant »<sup>119</sup>. Les sociétés critiquaient, en deuxième lieu, la différence de traitement entre producteurs ultra-marins, seules les entreprises réalisant des livraisons de biens meubles corporels étant soumises à l'octroi de mer. Elles reprochaient aux dispositions, en troisième et dernier lieu, la possibilité d'exonérer d'octroi de mer les importations de biens destinés à certains secteurs d'activité (industrie hôtelière et touristique, activités locales de production, missions régaliennes de l'État, établissements de santé publics ou privés) sans que le bénéfice d'une telle mesure soit justifié. Au travers de ces différents griefs, les sociétés requérantes et intervenantes contestaient ainsi les principales caractéristiques de l'octroi de mer, dont on sait qu'il est également – et régulièrement – critiqué au regard du droit de l'Union européenne<sup>120</sup>.

Examinant les dispositions litigieuses au regard des seules exigences découlant du principe constitutionnel d'égalité<sup>121</sup>, le Conseil s'est livré à un contrôle d'une intensité relativement faible. En dépit de l'importance budgétaire que revêt l'octroi de mer pour les régions concernées, il a analysé ses dispositions à la lumière de sa jurisprudence sur la fiscalité comportementale en mettant en avant les objectifs poursuivis par le législateur<sup>122</sup>. Ce faisant, il s'est écarté du cadre restrictif posé par la décision du Conseil (de l'Union européenne) du 10 février 2004 autorisant la France à déroger temporairement aux exigences du Traité relatives aux taxes douanières et aux impositions intérieures discriminatoires pour maintenir l'octroi de mer en prévoyant des taxations différenciées de certains produits. Le Conseil constitutionnel a tout d'abord estimé que « les produits livrés dans les quatre régions ultramarines précitées sont exonérés d'octroi de mer

lorsque ces biens sont destinés à l'exportation en dehors de certains de ces territoires. Toutefois, les produits avec lesquels ces biens entrent en concurrence, sur les marchés extérieurs, ne sont pas non plus soumis à l'octroi de mer. L'exonération prévue par ces dispositions vise donc, non à établir une différence de traitement entre ces derniers biens et les premiers, mais au contraire, à garantir l'égalité de traitement entre eux »<sup>123</sup>. Il a ensuite relevé que « les biens déjà soumis à l'octroi de mer, lors de leur livraison, en Guyane ou dans le marché unique antillais, en sont exonérés lorsqu'ils sont ensuite importés dans l'un ou l'autre de ces territoires. Toutefois, en l'absence d'une telle exonération, les biens en cause se trouveraient taxés deux fois à l'octroi de mer, lors de leur livraison et lors de leur importation, ce qui en renchérirait le prix par rapport aux biens produits ailleurs et taxés une seule fois lors de leur importation. En instaurant une telle exonération, le législateur a entendu lever un obstacle au commerce entre ces territoires ultramarins situés à proximité les uns des autres. Il a donc poursuivi un motif d'intérêt général. En outre, la différence de traitement qui en résulte est en rapport avec l'objet de la loi »<sup>124</sup>. Comme il l'a déjà fait par le passé<sup>125</sup>, le Conseil s'appuie sur des considérations de technique fiscale et le respect d'exigences concurrentielles pour neutraliser l'argument fondé sur la différence de traitement entre producteurs locaux et producteurs ultramarins auquel il ne répond pas directement. À un argument se plaçant au niveau des producteurs, il répond en se plaçant au niveau des produits – sans faire mention des surcoûts de production dans les régions d'outre-mer que l'octroi de mer vise à compenser – en s'inspirant du principe de détaxe à l'exportation que concrétisent les stipulations figurant aujourd'hui à l'article 111 du TFUE<sup>126</sup>.

S'agissant des exonérations en faveur de certains biens produits localement en raison notamment du chiffre d'affaires réalisé par les entreprises, le Conseil a considéré que « le législateur a entendu tenir compte des difficultés particulières auxquelles ces régions ultramarines sont confrontées, qui grèvent la compétitivité des entreprises qui y sont établies, et ainsi préserver le tissu économique local. Ce faisant, il a poursuivi un but d'intérêt général. La différence de traitement est par ailleurs en rapport avec l'objet de la loi » (§ 28). Au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, il a estimé que « les écarts de taxation à l'octroi de mer autorisés par les dispositions contestées, qui, selon les cas, ne peuvent dépasser entre 5 % et 35 %, ne sont pas constitutifs d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques » (§ 29). Sous cet angle, le Conseil se place dans le sillage du droit de l'Union en s'inspirant directement de la décision du Conseil (de l'Union européenne) de 2004.

En réponse au grief fondé sur le champ d'application de l'octroi qui ne frappe que les biens, le Conseil estime que « les activités de prestation de services ou de construction immobilière destinées au marché local ayant par nature vocation à être principalement effectuées sur place sont moins sujettes que celles de livraisons de biens meubles à la concurrence éventuelle d'entreprises établies en dehors des régions ultramarines en cause. La différence de traitement critiquée par les requérants, qui est ainsi fondée sur une différence de situation, est en rapport avec l'objet de la loi. Par conséquent, les griefs tirés de la méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 doivent être écartés »<sup>127</sup>. D'une consistance discutable, cet ar-

118. *Cons. const.*, 7 déc. 2018, n° 2018-750/751 QPC, *Sté Long Horn International et a., préc.*

119. *Cons. const.*, 7 déc. 2018, n° 2018-750/751 QPC, *préc.*, § 12.

120. V. sur ce point, M.-J. Aglaé, *L'octroi de mer, un impôt en sursis ? : Dr. fisc. 2016*, n° 44, étude 564.

121. Après avoir écarté la fin de non-recevoir avancée par le Premier ministre tirée de ce que les dispositions contestées ne feraient que tirer les conséquences des dispositions inconditionnelles et précises de la décision du Conseil (de l'Union européenne) du 10 février 2004, le Conseil constitutionnel a refusé de transmettre à la Cour de justice deux questions préjudicielles sollicitées par les requérantes et portant sur la validité de cette décision de 2004

122. V. sur ce point, *comm.*, p. 15.

123. *Cons. const.*, 7 déc. 2018, n° 2018-750/751 QPC, *préc.*, § 23.

124. *Cons. const.*, 7 déc. 2018, n° 2018-750/751 QPC, *préc.*, § 24.

125. *Cons. const.*, 22 avr. 2016, n° 2016-537 QPC, *Sté Sofadig Exploitation : JurisData n° 2016-007341 ; Énergie-Env.-Infrastr. 2016, alerte 209.*

126. Ces stipulations prévoient que « les produits exportés vers le territoire d'un des États membres ne peuvent bénéficier d'aucune ristourne d'impositions intérieures supérieure aux impositions dont ils ont été frappés directement ou indirectement ».

127. *Cons. const.*, 7 déc. 2018, n° 2018-750/751 QPC, *préc.*, § 32.

gument concurrentiel ne prend pas en compte le caractère de taxe sur les marchandises de l'octroi de mer. Alors qu'il s'est placé sur un tel terrain quelques paragraphes plus tôt, on peut s'étonner que le Conseil ne se soit pas appuyé sur cette considération de technique fiscale propre aux anciennes taxes sur le chiffre d'affaires, au demeurant bien établie historiquement et en droit de l'Union, pour valider – de manière plus expédiente – le champ d'application matériel de cette imposition indirecte.

Pour justifier la possibilité d'exonérer les importations de certains biens primaires, matériels et équipements destinés à l'industrie hôtelière et touristique, à des activités locales de production, à l'accomplissement des missions régaliennes de l'État ou aux établissements de santé publics ou privés, le Conseil constitutionnel a jugé que « ces dispositions visent à éviter que le coût de certaines activités se trouve augmenté par l'octroi de mer grevant le prix des importations indispensables à leur exercice. En les adoptant, le législateur, qui a ainsi entendu préserver la compétitivité de certains secteurs importants de l'économie locale ou limiter le coût de certaines missions de service public, a poursuivi un objectif d'intérêt général. La différence de traitement ainsi instaurée étant par ailleurs en rapport avec l'objet de la loi, les griefs tirés de la méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 doivent être écartés »<sup>128</sup>. L'analyse à laquelle se livre le Conseil constitutionnel sur ce terrain apparaît largement plus accommodante que ce que suggèrent et impliquent, à la fois, la décision du Conseil (de l'Union européenne) de 2004<sup>129</sup> et la jurisprudence de la Cour pour l'application des articles 28, 30 et 110 du TFUE en termes de justifications admissibles. Le Conseil a enfin rejeté les critiques dirigées contre l'octroi de mer régional, en reprenant les mêmes motifs que ceux qu'il a retenus pour valider l'octroi de mer<sup>130</sup>.

## B. - Le principe d'égalité devant les charges publiques

**12** - La décision *Suzanna* du 8 février 2018<sup>131</sup> a conduit le Conseil constitutionnel à se prononcer, au regard du seul principe d'égalité devant les charges publiques, sur les conditions d'accès au régime fiscal des loueurs en meublés professionnels alors posées par le paragraphe VII de l'article 151 septies du CGI. Ces dispositions subordonnaient le bénéfice de ce régime fiscal à l'immatriculation des loueurs au RCS. Or, si la location meublée est traditionnellement regardée, en droit fiscal, comme une activité commerciale, il n'en va pas de même en droit privé. Une jurisprudence abondante de la Cour de cassation considère, de très longue date, que la location meublée d'immeubles à usage d'habitation est une activité civile de sorte qu'un grand nombre de contribuables s'est heurté à un refus des greffes des tribunaux de commerce de les immatriculer au RCS. La requérante contestait ainsi l'imposition d'une formalité impossible à remplir pour les personnes physiques non commerçantes souhaitant bénéficier du régime fiscal des loueurs en meublé. Exerçant son contrôle habituel de rationalité des mesures législatives sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration, le Conseil a tout d'abord admis la validité de l'objectif poursuivi par le législateur tenant à la volonté d'empêcher « que des personnes exerçant l'activité de loueur en meublé à titre seulement occasionnel en bénéficient »<sup>132</sup>. Il a toutefois estimé que « l'article L. 123-1 du code de commerce prévoit que seules peuvent être inscrites au registre du commerce et des sociétés les personnes physiques « ayant la qualité de commerçant », laquelle

est, en vertu de l'article L. 121-1 du même code, conférée à « ceux qui exercent des actes de commerce [...] ». Dès lors, en subordonnant le bénéfice de l'exonération à une condition spécifique aux commerçants, alors même que l'activité de location de biens immeubles ne constitue pas un acte de commerce au sens de l'article L. 110-1 du même code, le législateur ne s'est pas fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction du but visé. Par conséquent, les dispositions contestées méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques »<sup>133</sup>. Bien qu'il n'ait fait aucune allusion aux difficultés d'application pratique que posaient ces dispositions – conformément à une posture traditionnelle – le Conseil constitutionnel n'a vraisemblablement pas été insensible à cette situation pour conclure à l'incohérence du critère retenu par le législateur<sup>134</sup>. Cette décision s'inscrit dans le prolongement de la jurisprudence *Tartarin*<sup>135</sup> rendue quelques mois auparavant dans laquelle le Conseil avait déjà censuré les dispositions relatives à l'exonération d'IR de l'indemnité compensatrice de cessation de mandat d'un agent général d'assurances au motif qu'elles instituaient une condition que le contribuable ne maîtrise pas<sup>136</sup> – la poursuite de l'activité par un nouvel agent général d'assurances exerçant à titre individuel.

**13** - Quelques jours après la décision *Life Sciences Holdings France* (V. n° 5), le Conseil constitutionnel s'est, à nouveau, prononcé sur le régime de l'intégration fiscale dans sa décision *Mi Développement 2* du 20 avril 2018<sup>137</sup>. La requérante critiquait, au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, le dispositif de l'amendement Charasse prescrivant la réintégration, dans le résultat d'ensemble, d'une fraction des charges financières du groupe, lorsqu'une société

133. *Ibid.*, § 9.

134. Le Conseil d'État fait, de son côté, une application mesurée de cette jurisprudence. Dans sa décision *Inter Invest* (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 12 oct. 2018, n° 422427, *Sté Inter Invest et A* : Dr. fisc. 2018, n° 49, comm. 490, concl. B. Bohnert ; RJP 1/19, n° 68), il a refusé de renvoyer une QPC sur l'article 199 undecies B du CGI, relatif à la défiscalisation des investissements outre-mer, au motif que la condition de dépôt des comptes en référence aux articles L. 232-21 à L. 232-23 du Code de commerce que prévoient ces dispositions ne peut s'imposer qu'aux seules entreprises qui entrent dans le champ d'application de ces articles du Code de commerce. Il a ainsi suivi les conclusions de son rapporteur public, Benoît Bohnert, qui estimait « qu'il convient donc de lire ces dispositions comme constituant un renforcement de l'obligation générale imposée aux entités au travers desquelles les contribuables investissent et aux entités locataires de respecter les règles qui les régissent et non comme la source d'une contrainte autonome. Elles ne s'appliquent à ces entités que pour autant que celles-ci s'y trouvent légalement soumises ». Quelques semaines plus tôt, dans un contexte similaire, le Conseil d'État avait déjà écarté – sur le terrain de l'article 16 de la Déclaration – l'argument de la formalité impossible que constituerait l'exigence d'un raccordement au réseau EDF de centrales photovoltaïques comme fait générateur de la réduction d'impôt de l'article 199 undecies B en affirmant « que les gestionnaires des réseaux publics d'électricité sont tenus, dans le cadre de leur mission de service public, de procéder au raccordement d'une installation au réseau à la demande de tout utilisateur qui remplit les conditions exigées par les dispositions législatives et réglementaires. Par suite et en tout état de cause, les dispositions contestées n'imposent pas une formalité impossible à satisfaire », V. CE, 8<sup>e</sup> ch., 26 juill. 2018, n° 418123, *Briand* : RJP 1/19, n° 68, concl. B. Bohnert.

135. *Cons. const.*, 19 oct. 2017, n° 2017-663 QPC, *Épx Tartarin* : *JurisData* n° 2017-020246 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 6, comm. 173, note M.-C. Lefebvre.

136. Le Conseil d'État est également attentif à ce que, sous cet angle, cette jurisprudence ne soit pas trop facilement invocable au risque de la vider de l'essentiel de sa portée. Dans la décision *Inter Invest* du 12 octobre 2018, pour écarter les critiques tirées de ce que le contribuable n'est pas en mesure de s'assurer que les exigences relatives au dépôt des comptes puissent être respectées au moment de la réalisation de l'investissement, le Conseil d'État a jugé qu'une telle circonstance « résulte du risque inhérent à l'investissement envisagé et ne saurait affecter la pertinence du critère retenu par le législateur ».

137. *Cons. const.*, 20 avr. 2018, n° 2018-701 QPC, *Mi Développement 2* : *JurisData* n° 2018-006204 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 39, comm. 410, note A. Maitrot de la Motte ; RJP 2018, n° 782.

128. *Ibid.*, § 34.

129. La décision du 10 février 2004 fait uniquement référence, en annexe, à des listes de produits définis selon la nomenclature du tarif douanier commun.

130. *Cons. const.*, 7 déc. 2018, n° 2018-750/751 QPC, *préc.*, § 35.

131. *Cons. const.*, 8 févr. 2018, n° 2017-689 QPC, *Suzanna* : *JurisData* n° 2018-002445 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 7-8, act. 79 ; RFP 2018, act. 41 ; RJP 4/18, n° 417.

132. *Cons. const.*, 8 févr. 2018, n° 2017-689 QPC, *préc.*, § 8.

est acquise en vue d'être intégrée par une société du groupe auprès d'une ou de plusieurs personnes qui contrôlent la société cessionnaire. Se prévalant d'une jurisprudence solidement établie<sup>138</sup>, elle soutenait plus particulièrement que ces dispositions instituaient une présomption irréfragable de fraude fiscale particulièrement étendue – en particulier depuis la référence à la notion de contrôle définie par l'article L. 233-3 du Code de commerce introduite par la loi de finances rectificative pour 2005 du 30 décembre 2005 – sans possibilité offerte aux contribuables d'apporter la preuve que l'opération ne poursuit pas un but exclusivement fiscal. Alors que le Conseil d'État avait pris soin de limiter la portée de son renvoi au cas du contrôle de concert résultant de l'élargissement réalisé par la loi de finances rectificative pour 2005, le Conseil constitutionnel s'est saisi du principe même de l'amendement Charasse. Il a estimé qu'en « adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu faire obstacle à ce que, dans une telle opération financée en tout ou partie par l'emprunt, la prise en compte des bénéfices de la société rachetée, pour la détermination du résultat d'ensemble, soit compensée par la déduction des frais financiers exposés pour cette acquisition. Il a ainsi entendu éviter un cumul d'avantages fiscaux »<sup>139</sup>. Il en a déduit que « d'une part, les dispositions contestées ne peuvent être regardées comme instituant une présomption de fraude ou d'évasion fiscale » et que « d'autre part, la situation visée par ces dispositions étant effectivement susceptible de donner lieu à un cumul d'avantages fiscaux, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi »<sup>140</sup> pour rejeter le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques.

La décision *Mi Développement 2* marque une évolution du contrôle de constitutionnalité des mesures fiscales anti-abus. S'il n'abandonne pas sa jurisprudence *Boisselier-AFEP* prohibant les présomptions irréfragables en matière de lutte contre la fraude fiscale, le Conseil constitutionnel entend désormais en limiter le champ d'application aux seules mesures destinées à lutter contre la fraude fiscale entendue strictement, ainsi que le confirme sa décision *Zimmer* du 30 novembre 2018<sup>141</sup>. Pour les mesures qui visent plus largement à lutter contre des pratiques d'optimisation fiscale<sup>142</sup>, il n'entend plus

interdire, en tant que telles, les présomptions irréfragables et se limite à exercer son contrôle traditionnel d'adéquation entre l'objectif poursuivi et les critères retenus. La décision *Mi Développement 2* a fait l'objet d'un accueil particulièrement réservé. Alexandre Maitrot de la Motte regrette notamment que le Conseil ne propose aucun critère opérant de distinction entre la lutte contre la fraude et la lutte contre l'optimisation fiscale – qu'au demeurant il ne définit que par une forme de périphrase (le non-cumul d'avantages fiscaux) – et conduit ainsi à une situation paradoxale dans laquelle « les contribuables qui sont présumés frauder bénéficient d'un régime plus favorable que ceux qui, respectueux de la loi, tentent d'optimiser leur situation ou de cumuler des avantages fiscaux »<sup>143</sup>. Au regard de l'origine de l'amendement Charasse et de la teneur des débats relatifs à son introduction – que rappelle le commentaire officiel – on peut s'étonner que le Conseil ne l'ait pas regardé comme un dispositif destiné à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. En ce sens, Gauthier Blanluet souligne que la qualification de mesure anti-optimisation de l'amendement Charasse est difficilement justifiable au plan logique : « Ce n'est donc pas le cumul d'avantages fiscaux qui est ici en cause. C'est plutôt le fait que ces avantages sont obtenus dans le cadre d'une vente à soi-même. Et pourquoi ce qui est acceptable dans une opération réalisée avec un tiers ne l'est plus entre parties liées ? Précisément parce que s'agissant d'opérations entre personnes contrôlées, il y a tout lieu de craindre les abus »<sup>144</sup>.

Sans reprendre l'ensemble des critiques qui ont été formulées à son encontre<sup>145</sup>, la jurisprudence *Mi Développement 2* – dont a rapidement fait application le Conseil d'État<sup>146</sup> – n'est peut-être pas aussi défavorable aux intérêts des contribuables que sa lecture initiale semble le suggérer. Elle marque certes une réduction du champ de la jurisprudence *Boisselier-AFEP* imposant une clause de sauvegarde en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales mais laisse intacte la jurisprudence sur le contrôle entre l'objectif poursuivi et les critères employés. À cet égard, le Conseil constitutionnel continue de rechercher si les critères retenus par le législateur permettent « effectivement » (§ 7) de lutter contre les pratiques d'optimisation fiscale qu'il a voulu contrecarrer. *A contrario*, cela signifie qu'une mesure inappropriée ou retenant des critères qui ne permettent pas de lutter « effectivement » contre les pratiques qu'entend directement réprimer le législateur devrait être regardée comme incompatible avec les exigences découlant de l'article 13 de la Déclaration. On peut dès lors s'interroger sur la portée pratique de l'amendement Charasse telle qu'elle résulte de la décision *Mi Développement 2*. Dans la mesure où le législateur a voulu éviter que se cumulent, d'une part, la prise en compte des bénéfices de la société cible et, d'autre part, la déduction des frais financiers afférents à cette acquisition, l'application de l'amendement Charasse devrait être réservée aux opérations de « vente à soi-même » financées « en tout ou partie par l'emprunt » (§ 6). Cette lecture neutralisante du dispositif – que paraît suggérer le

138. *Cons. const.*, 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, *Boisselier* : *Dr. fisc.* 2011, n° 7, *comm.* 219, note M. Pelletier ; *Cons. const.*, 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, *Assoc. française des entreprises privées (AFEP) et a.* : *Dr. fisc.* 2015, n° 12, *comm.* 223, note P. Kouraleva-Cazals – V. F. Laffaille, *Fraude fiscale et opérations réalisées avec des ETNC. De la présomption (ir)réfugable de culpabilité selon le Conseil constitutionnel* : *Dr. fisc.* 2015, n° 12, *act.* 169. – *Cons. const.*, 25 nov. 2016, n° 2016-598 QPC, *Sté Eurofrance* : *Dr. fisc.* 2016, n° 48, *act.* 672 ; *RJF* 2/17, n° 160. – *Cons. const.*, 1<sup>er</sup> mars 2017, n° 2016-614 QPC, *Lacquemant* : *Cah. Cons. const.*, p. 10 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 10, *act.* 159 ; *Dr. sociétés* 2017, *comm.* 93, note J.-P. Pierre ; *JCP N* 2017, n° 10, *act.* 328 ; *D.* 2017, p. 509 ; *BMIS* 2017, n° 7, p. 475, *chron.* D. Gutmann, L. Chetcuti, P. Gour, A. Périn-Dureau et M. Sadowsky ; *Option fin.* 2017, p. 56, note E. Ginter et J. Bellet ; *Option fin.* 2017, p. 36, note D. Dedieu et C. Roux. – V. M. Pelletier, *Principe d'égalité devant les charges publiques et article 123 bis du CGI : l'agonie des présomptions irréfugables* : *Dr. fisc.* 2017, n° 11, *act.* 165. – C. Acard, *Fiscalité financière* : *Dr. fisc.* 2017, n° 21, *étude* 318, *spéc.* n° 20.

139. *Cons. const.*, 20 avr. 2018, n° 2018-701 QPC, *préc.*, § 6.

140. *Ibid.* § 7.

141. « Compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur de faire obstacle à une pratique d'optimisation fiscale, les dispositions contestées ne peuvent être regardées comme instituant une présomption de fraude ou d'évasion fiscales. Sous la réserve énoncée au paragraphe 8, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi », *V. Cons. const.*, 30 nov. 2018, n° 2018-748 QPC, *Sté Zimmer Biomet France Holdings*, *préc.*, § 9.

142. Rappelons que le Conseil constitutionnel considère que la lutte contre l'optimisation fiscale constitue un objectif d'intérêt général, *V. par ex. Cons. const.*, 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC. – *Cons. const.*, 19 sept. 2014, n° 2014-413 QPC, *Sté PV-CP Distribution* : *JurisData* n° 2014-021128 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 5, *comm.* 119, note E. Meier et É. de Rancher. – *Cons. const.*, 26 juin 2015, n° 2015-473 QPC, *Palhon* : *JurisData* n° 2015-016190 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 3, *comm.* 81, note P. Giraud). Il n'en fait pourtant pas mention

dans sa décision *Mi Développement 2*, se contentant d'évoquer l'objectif de lutter contre le cumul d'avantages fiscaux.

143. A. Maitrot de la Motte, *La conformité de l'amendement Charasse à la Constitution : la déduction d'une charge financière est-elle vraiment un avantage fiscal ?*, *Dr. fisc.* 2018, n° 39, *comm.* 410.

144. V. « *Financement et intégration fiscale* », *Dr. fisc.* 2018, n° 39, *étude* 402, G. Blanluet, n° 2.

145. V. également S. Austry, *Chronique de droit économique et fiscal* : *Cah. Cons. const.* 2018/1, titre VII, n° 58, p. 127.

146. *CE*, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 30 mai 2018, n° 412964, *Sté HighCo* : *Dr. fisc.* 2018, n° 42-43, *comm.* 426, *concl.* É. Bokdam-Tognetti, note S. Espasa-Mattei, J.-Ph. Renaudin, N. Dragutini – à propos des dispositions de l'article 219, I, a septies du CGI conduisant à soumettre au régime des plus-values et des moins-values à long terme les cessions, entre entreprises liées, de titres de participation détenus depuis moins de deux ans. – V. également *CE*, 8<sup>e</sup> ch., 21 déc. 2018, n° 422835, *SCI Halls Faction* – à propos des dispositions de l'article 1499 du CGI.

commentaire officiel<sup>147</sup> – est celle qui respecte le mieux le raisonnement et l'argumentation mis en œuvre par le Conseil constitutionnel et semble confortée par la décision *Zimmer*, rendue quelques mois plus tard pour l'application de l'amendement Carrez (*V. supra*), dans laquelle le Conseil s'est livré à un contrôle de proportionnalité du dispositif codifié à l'article 209, IX du CGI au regard des principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques.

**14** - La décision *de Michieli* du 13 juillet 2018 (*V. n° 7*), sur l'effet translatif du partage pour l'application de l'article 150-0 A, IV du CGI, intéresse également la mise en œuvre du principe d'égalité devant les charges publiques. Au regard de l'exigence de respect des facultés contributives, la requérante critiquait ces dispositions en ce qu'elles font obstacle à la prise en compte des soultes versées aux coindivisaires par l'attributaire pour le calcul de la plus-value réalisée lors de la revente du bien. Pour rejeter ce grief, le Conseil constitutionnel a considéré que « la circonstance que la soulte versée par l'attributaire à ses coindivisaires ne soit pas prise en compte pour le calcul de la plus-value réalisée lors de la revente du bien est une contrepartie du mécanisme dérogatoire institué par le législateur en vue de favoriser la conclusion d'accords familiaux. Enfin, lors de la revente ultérieure du bien, l'attributaire n'est pas imposé sur une autre plus-value que celle attachée à un bien dont il dispose effectivement »<sup>148</sup>. Envisagée par Aurélie Bretonneau dans ses conclusions sur la décision de renvoi<sup>149</sup>, cette solution ne surprend guère. Bien que ne faisant nulle mention de la fiction de l'effet translatif de propriété pour justifier sa décision, le Conseil s'appuie, en réalité, sur l'équilibre du dispositif litigieux dans lequel la non-imposition des coindivisaires bénéficiaires de soultes a pour contrepartie l'absence de déduction de ces soultes par l'attributaire lors de la revente des biens. Au demeurant, il n'est pas certain que la volonté de favoriser la conclusion d'accords familiaux puisse être valablement regardée comme l'objectif principalement poursuivi par ces dispositions. Celles-ci viennent, en réalité, légaliser une pratique administrative antérieure motivée bien davantage par les difficultés de l'action administrative dans l'analyse des actes de partage que par un quelconque effet incitatif en faveur des contribuables<sup>150</sup>.

**15** - Dans sa décision *Kamel Houmani* du 23 novembre 2018<sup>151</sup>, le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions du 9 bis de l'article 81 du CGI qui réservaient l'exonération d'IR des rentes servies en réparation d'un dommage corporel aux seules rentes prononcées en vertu d'une décision de justice. Il a considéré que « les dispositions contestées instituent donc une différence de traitement entre les victimes d'un même préjudice corporel. Cette différence de traitement est sans rapport avec l'objet de la loi, qui est de faire bénéficier d'un régime fiscal favorable les personnes percevant une rente

viagère en réparation du préjudice né d'une incapacité permanente totale. Par conséquent, les dispositions contestées méconnaissent les articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 » (§ 7). Bien que cette décision – rendue dans le cadre d'un « recours de jalousie » – se fonde à la fois sur la méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration et fasse référence à l'objet de la loi – notion employée dans le cadre du contrôle du principe d'égalité devant la loi – elle repose principalement sur les méthodes de contrôle mises en œuvre pour l'examen du principe d'égalité devant les charges publiques. Ainsi que le précise le commentaire officiel, elle s'inscrit dans le prolongement de la décision *Alain G*<sup>152</sup> de 2013 qui avait jugé, sur le terrain du principe d'égalité devant les charges publiques, que l'exonération d'IR des indemnités de licenciement ne pouvait être réservée aux sommes allouées par le juge et qu'elle devait être étendue aux indemnités versées en exécution d'une transaction. Dans la mesure où, selon la formule de Romain Victor, « il y a maintenant belle lurette que la transaction ne sent plus le souffre »<sup>153</sup>, le Conseil constitutionnel a transposé à l'exonération des rentes versées en réparation d'un préjudice corporel la solution qu'il avait dégagée, cinq ans plus tôt, à l'égard des indemnités de licenciement. Il a ainsi déclaré inconstitutionnels les mots « en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement » figurant au 9° bis de l'article 81 du CGI dans ses versions applicables au litige opposant le requérant à l'administration fiscale et prononcé l'abrogation de ces dispositions avec effet immédiat.

**16** - Dans sa décision *Jean-Guilhem Gaubens* du 14 décembre 2018<sup>154</sup>, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions du CGI relatives à la détermination du quotient familial en cas de garde partagée d'un enfant mineur. En pareille situation, chacun des parents est réputé avoir la charge effective de l'enfant et se partage le bénéfice de la majoration du quotient familial. Il s'agit d'une présomption simple qui peut être renversée par la preuve qu'un des parents assure la charge principale de l'enfant. Il résulte toutefois des dispositions de l'article 193 ter que la pension alimentaire versée par l'un des parents ne peut être prise en compte pour apprécier cette charge principale. En outre, en application de l'article 156, II, 2° du CGI, la prise en compte des enfants à charge au titre du quotient familial fait obstacle à la déduction des pensions alimentaires. Il résulte de l'ensemble de ces dispositions une situation asymétrique mise en évidence par Aurélie Bretonneau dans ses conclusions sur la décision de renvoi<sup>155</sup> : un parent « retire de la résidence alternée une fraction de quotient correspondant à l'effort qu'il consent au titre de ce temps de garde, et verse en outre une pension alimentaire dont il ne retire ni majoration de quotient, ni réfaction de son revenu imposable. Parallèlement, l'autre parent bénéficie d'une majoration de quotient à proportion de son temps de garde plus une contribution à l'entretien de l'enfant sous forme de pension alimentaire, qui n'est pas imposable entre ses mains ». Ainsi que le soutenait le requérant, cette situation introduit, entre les parents, une différence de traitement suivant que leur participation à la charge d'entretien de l'enfant est effectuée sous la forme d'une pension alimentaire ou d'une contribution n'en ayant pas le caractère – différence de traitement aggravée du fait de l'absence de déductibilité de la pension alimentaire pour la détermination du revenu imposable.

147. Le commentaire publié aux cahiers indique, en note de bas de page (*note 14, p. 6*) que « le Bulletin Officiel des Finances Publiques précise que « le dispositif s'applique même en l'absence de financement de l'acquisition des titres par un emprunt contracté à cette fin par la société cessionnaire dès lors que le groupe a engagé des charges financières. En effet, dans cette situation, le financement des titres a été prélevé sur la trésorerie du groupe, dont certaines sources dérogent des charges financières » <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5026-PGP.html?identifiant=BOI-IS-GPE-20-20-80-10-20160504> ». À lire cette note de bas de page, l'application de l'amendement Charasse en l'absence d'emprunt semble découler d'une prise de position retenue par l'Administration alors qu'elle résulte du texte de l'article 223 B du CGI, l'endettement effectif pour l'acquisition des titres de la société cible n'étant pas une condition requise pour la mise en œuvre de ce dispositif.

148. *Cons. const.*, 13 juill. 2018, n° 2018-719 QPC, *préc.*, § 12.  
149. *CE*, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ch., 11 avr. 2018, n° 417378 : *JurisData* n° 2018-006276 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 21, *comm.* 286, *concl.* A. Bretonneau.  
150. *V. É. Simon-Michel*, *L'inégalité fiscale dans les partages : quelques réflexions sur l'effet déclaratif du partage* : *RFP* 2018, n° 9, *comm.* 12.  
151. *Cons. const.*, 23 nov. 2018, n° 2018-747 QPC, *Kamel H* : *Dr. fisc.* 2018, n° 48, *act.* 514.

152. *Cons. const.*, 20 sept. 2013, n° 2013-340 QPC, *Alain G* [assujettissement à l'impôt sur le revenu des indemnités de licenciement ou de mise à la retraite] : *Dr. fisc.* 2013, n° 43 à 44, *comm.* 493, *note Ch. de la Martinière*.

153. *Concl. R. Victor ss CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 19 sept. 2018, n° 422059 : *Dr. fisc.* 2018, n° 40, *comm.* 412.

154. *Cons. const.*, 14 déc. 2018, n° 2018-753 QPC, *Jean-Guilhem G* : *JurisData* n° 2018-022886 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 51 à 52, *act.* 564 ; *RFP* 2019, n° 2, *comm.* 3.

155. *CE*, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ch., 1<sup>er</sup> oct. 2018, n° 421941 : *Dr. fisc.* 2018, n° 42 à 43, *comm.* 422, *concl.* A. Bretonneau.

Pour rejeter l'argument du requérant, le Conseil constitutionnel – après avoir rappelé qu'il n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement<sup>156</sup> – a d'abord mis en avant le fait qu'en « excluant cette pension alimentaire pour apprécier si l'un des parents assume la charge principale de l'enfant, le législateur a entendu tenir compte de ce que cette pension opère un transfert de revenus dans le but de permettre au parent qui la reçoit de faire face aux besoins de l'enfant pour la charge qui lui incombe »<sup>157</sup>. Il poursuit en indiquant que « l'attribution de cette majoration de quotient familial à parts égales entre les parents, séparés ou divorcés, d'un enfant en résidence alternée, résulte du fait qu'ils sont réputés s'acquitter à parts égales des dépenses liées à son entretien »<sup>158</sup> de sorte qu'en « excluant également dans ce cas la prise en compte de la pension alimentaire versée par l'un des parents pour rapporter la preuve qu'il assume la charge principale de l'enfant, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi »<sup>159</sup>. Ce faisant, le Conseil introduit une subtile distinction entre l'objet de la majoration du quotient familial – tenir compte des dépenses dont s'acquittent directement le parent pour l'entretien de l'enfant dont il a la charge principale – et l'objet de la pension alimentaire – « équilibrer les contributions des parents à l'éducation et à l'entretien de l'enfant » – alors même que cette dernière est pourtant, à la différence d'une prestation compensatoire, « entièrement tournée vers l'enfant »<sup>160</sup>. Pour distinguer majoration du quotient familial et pension alimentaire, il oppose ainsi la prise en charge directe de l'enfant et sa prise en charge indirecte au travers du financement apporté à l'autre parent. Le Conseil énonce ensuite un ensemble d'éléments permettant d'atténuer la rigueur de sa solution au regard du principe d'égalité devant les charges publiques : « d'une part, si le parent d'un enfant en résidence alternée ne peut pas déduire de ses revenus imposables la pension alimentaire qu'il verse, il bénéficie en tout état de cause de la moitié de la majoration de quotient familial. D'autre part, la présomption de prise en charge à parts égales peut être renversée sur le fondement des dépenses, autres que celles résultant de la pension alimentaire, acquittées pour l'entretien de l'enfant. Enfin, la convention de divorce homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents peuvent retenir une autre répartition que, celle, de principe, retenue par la loi »<sup>161</sup>. Comme dans la décision *de Micheli* sur l'effet translatif du partage (*V. n° 7 et 14*), la circonstance que les dispositions en litige reposent sur une logique d'ensemble et intéressent la situation de plusieurs contribuables – dont certains échappent à toute imposition à raison des soultes ou des pensions qu'ils perçoivent – semble avoir joué un rôle décisif pour le Conseil, vraisemblablement soucieux de ne pas perturber l'équilibre général de tels mécanismes.

## 2. Chronique de l'article 8 de la Déclaration de 1789

**17** - Norme de référence dont dérivent les principales garanties constitutionnelles en matière répressive, l'article 8 de la Déclaration a été mis en œuvre à plusieurs reprises par le Conseil constitutionnel au cours de l'année écoulée. La mise en perspective des décisions rendues en 2018 en matière fiscale et dans des domaines voisins laisse apparaître un certain durcissement de la jurisprudence du Conseil.

156. *Cons. const.*, 14 déc. 2018, n° 2018-753 QP, *préc.*, § 9.

157. *Ibidem.*, § 10.

158. *Ibidem.*, § 11.

159. *Ibidem.*, § 12.

160. Selon la formule d'Aurélie Bretonneau, *V. concl. A. Bretonneau ss CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ch.*, 1<sup>er</sup> oct. 2018, n° 421941, *préc.*

161. *Ibidem.*, § 13.

**18** - Dans sa décision CSF du 5 octobre 2018 (n° 2018-736 QPC), le Conseil constitutionnel a déclaré les dispositions de l'article L. 651-5-1 du CSS conformes à la Constitution. Ces dispositions instituent, en matière de C3S, une majoration pouvant atteindre 5 % des sommes dues par le redevable « en cas de défaut de réponse à la demande de renseignements et de documents ou à la mise en demeure mentionnée au II ou en cas de réponse insuffisante à la mise en demeure ». L'argument essentiel de la requérante tenait à ce que cette majoration non plafonnée est due en cas de simple réponse tardive à la mise en demeure et s'applique y compris lorsque le contrôle ne donne pas lieu à des rappels de contribution. Pour rejeter les griefs formulés à l'encontre de cette sanction fiscale<sup>162</sup>, le Conseil a tout d'abord relevé que « les obligations dont la méconnaissance est ainsi sanctionnée ont trait à la délivrance de renseignements et documents nécessaires à l'établissement de la contribution. En réprimant la méconnaissance de telles obligations, le législateur a entendu renforcer la procédure de contrôle sur pièces de cette contribution. Il a ainsi poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales »<sup>163</sup>. Il a ensuite considéré qu'« en punissant d'une majoration de la contribution due au titre de l'année le manquement à des obligations destinées à assurer l'établissement de cette contribution, le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction » puis qu'en « retenant un taux de 5 %, qui ne constitue qu'un taux maximal pouvant être modulé, sous le contrôle du juge, par l'organisme chargé du recouvrement, le législateur a retenu une sanction qui n'est pas manifestement hors de proportion avec la gravité de l'infraction »<sup>164</sup>.

Alors que la requérante se plaçait sur le terrain de la jurisprudence *Gilbert B*<sup>165</sup> du 22 juillet 2016 prohibant les sanctions non plafonnées dues y compris en l'absence d'impositions éludées qui avait été formulée à propos des sanctions proportionnelles afférentes à l'absence de déclaration des comptes bancaires étrangers – avant d'être étendue aux trusts et aux contrats de capitalisation non déclarés<sup>166</sup> – le Conseil constitutionnel n'a pas suivi l'argumentation proposée. Selon le commentaire officiel de la décision<sup>167</sup>, le Conseil a examiné la majoration de C3S à la lumière de sa jurisprudence *Edenred* de 2017<sup>168</sup>. On se souvient que dans cette dernière décision, le Conseil avait admis la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 1734 ter du CGI, ensuite repris à l'article 1763 du même code, sanctionnant d'une amende égale à 5 % des sommes omises le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état de suivi

162. Le Conseil constitutionnel considère la C3S comme une imposition de toutes natures, *V. Cons. const.*, 30 déc. 1991, n° 91-302 DC, *Loi de finances pour 1992, cons. n° 12* ; *Dr. fisc.* 1992, n° 2 à 3, *comm.* 48 ; *Rec. Cons. const.*, p. 137 ; *RJF* 1992, n° 244 : « il résulte des textes législatifs la régissant que la contribution sociale de solidarité mise à la charge des sociétés par les articles L. 651-1 et suivants du code de la sécurité sociale est un prélèvement obligatoire qui ne présente ni le caractère d'une cotisation sociale ni celui d'une taxe parafiscale ; qu'elle constitue une « imposition » au sens de l'article 34 de la Constitution ». La Cour de cassation la regarde, quant à elle, comme une cotisation sociale, *V. Cass. 2<sup>e</sup> civ.*, 18 janv. 2005, n° 03-30.406. – *Cass. 2<sup>e</sup> civ.*, 14 févr. 2013, n° 11-28.470 : *JurisData* n° 2013-002142 ; *JCP S* 2013, 1154, *note Th. Tauran*.

163. *Cons. const.*, 5 oct. 2018, n° 2018-736 QPC, CSF, § 6.

164. *Ibidem.*, § 7.

165. *Cons. const.*, 22 juill. 2016, n° 2016-554 QPC, *Gilbert B* : *JurisData* n° 2016-014533 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 30 à 35, *act.* 481 ; *RFP* 2016, *comm.* 14, *note É. Pornin* ; *RJF* 11/16, n° 999.

166. *V. Cons. const.*, 16 mars 2017, n° 2016-618 QPC, *Theresa B* : *JurisData* n° 2017-004989 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 21, *comm.* 323, *note N. Jacquot et P. Mispelon* ; *RJF* 2017, n° 604 ; *FR* 16/2017, *inf.* 10 – pour les trusts. – *Cons. const.*, 27 oct. 2017, n° 2017-667 QPC, *Cormorèche* : *JurisData* n° 2017-020884 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 45, *act.* 598 – pour les contrats de capitalisation.

167. *V. not. p.* 13.

168. *Cons. const.*, 9 juin 2017, n° 2017-636 QPC, *Sté Edenred France* : *Dr. fisc.* 2017, n° 24, *act.* 355 ; *RJF* 2017, n° 973.

des plus-values en sursis ou report d'imposition prévu à l'article 54 septies du CGI. Le Conseil constitutionnel avait alors procédé à un aménagement de sa jurisprudence en distinguant parmi les obligations déclaratives et documentaires celles qui sont directement nécessaires à l'établissement et au suivi de l'impôt de celles – « périphériques » – permettant à l'administration de réaliser des recouvrements et ainsi de faciliter l'exercice de son pouvoir de contrôle. Seules les sanctions visant à réprimer les manquements à ces obligations « périphériques » avaient vocation à demeurer dans le champ de la jurisprudence *Gilbert B*<sup>169</sup>.

Loin d'être un simple prolongement des solutions antérieures et notamment de la jurisprudence *Edenred*, comme le présente pourtant le commentaire officiel, la décision *CSF* rompt avec ces précédents. La majoration de C3S en litige n'est pas directement liée « à la délivrance de renseignements et documents nécessaires à l'établissement de la contribution » mais à l'exercice du contrôle sur pièces des organismes de recouvrement dont « le législateur a entendu renforcer la procédure de contrôle ». La distinction esquissée dans la jurisprudence *Edenred* entre les obligations nécessaires à l'établissement de l'impôt et les obligations servant à faciliter le pouvoir de contrôle apparaît vidée de sa substance si, par ricochet, toutes les obligations liées à l'exercice du pouvoir de contrôle sont considérées comme servant directement à établir l'impôt. En outre, la circonstance, mise en avant dans la décision *Edenred*, qu'étaient en cause des obligations déclaratives considérées comme la contrepartie d'un régime de faveur ou d'un régime incitatif disparaît du cadre de l'analyse alors qu'elle visait précisément à justifier la sévérité d'une telle solution. Dans l'affaire *CSF*, la majoration en cause réprime l'absence ou le retard à répondre à une mise en demeure et non les insuffisances ou les dissimulations dans les éléments servant au calcul de la contribution, lesquelles sont réprimées par une majoration – distincte – instituée par l'article L. 651-5-4 du Code de la sécurité sociale égale à 10 % des suppléments de C3S. En outre, la décision *CSF* s'éloigne sensiblement de ce qu'avait jusqu'à présent admis le Conseil constitutionnel en matière de sanctions liées à l'absence de réponse à des mises en demeure adressées dans le cadre de procédures de contrôle<sup>170</sup>. Alors que les sanctions dont avait eu à connaître par le passé le Conseil sont assises sur les droits éludés, il n'en va pas de même s'agissant de la majoration prévue à l'article L. 651-5-1 du Code de la sécurité sociale. Ainsi que le précise le commentaire officiel, « cette majoration est assise sur le montant total de la C3S dû au titre d'une année, même s'il apparaît que le redevable qui n'a pas répondu ou insuffisamment répondu aux demandes de l'administration s'était parfaitement acquitté de ses obligations déclaratives et ne fait l'objet d'aucun rehaussement d'assiette à l'issue du contrôle »<sup>171</sup>. En admettant qu'un retard à répondre à une mise en demeure puisse être assorti d'une majoration égale à 5 % des droits y compris en l'absence de droits éludés, la décision *CSF* apparaît donc particulièrement sévère et novatrice par rapport à la jurisprudence antérieure.

Il reste toutefois difficile de déterminer si cette sévérité n'est pas contrebalancée par le fait que le taux de 5 % ne constitue qu'un plafond de sorte que la sanction peut être modulée par l'organisme chargé du recouvrement puis par le juge. Le mois suivant, dans sa décision *Djamal Eddine C.* du 23 novembre 2018<sup>172</sup>, le Conseil a validé l'amende de 25 % visant à réprimer le défaut de déclaration de

transfert international de capitaux en insistant sur la possibilité de moduler le taux de cette sanction alors que concomitamment l'amende au taux fixe de 25 % prévue par l'article 1740 A du CGI a été censurée pour méconnaissance du principe de proportionnalité (*V. n° 19*). Le commentaire accompagnant la décision *Djamal Eddine C.* souligne l'innovation que représente la décision *CSF*, qui « fait apparaître la prise en compte, par le Conseil constitutionnel, de la possibilité de moduler le taux de la sanction pour l'appréciation de sa proportionnalité »<sup>173</sup> de sorte que la portée réelle de la décision du 5 octobre 2018 demeure encore incertaine. En prenant en compte la modulation de la sanction sur le terrain du principe de proportionnalité des peines – et non pas seulement sur le terrain du principe d'individualisation des peines – la décision *CSF* pourrait initier une nouvelle branche de la jurisprudence constitutionnelle et indirectement relancer le débat sur le pouvoir de modulation par le juge de l'impôt des sanctions proportionnelles à taux unique<sup>174</sup>.

**19 -** Dans sa décision *Dom Com Invest* du 12 octobre 2018<sup>175</sup>, le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions de l'article 1740 A du CGI prévoyant que « la délivrance irrégulière de documents, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt, entraîne l'application d'une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, d'une amende égale au montant de la déduction, du crédit ou de la réduction d'impôt indûment obtenu ». La requérante se prévalait de la décision *SGI* du 8 octobre 2014<sup>176</sup>, dans laquelle le Conseil avait assorti la déclaration de constitutionnalité des dispositions voisines de l'article 1756 quater du CGI – devenu l'article 1740 – d'une réserve d'interprétation prescrivant que « les dispositions contestées doivent être interprétées comme prévoyant une amende applicable aux personnes qui ont agi sciemment et dans la connaissance soit du caractère erroné des informations qu'elles ont fournies, soit de la violation des engagements qu'elles avaient pris envers l'administration, soit des agissements, manœuvres ou dissimulations précités ». Sans surprise, le Conseil constitutionnel a estimé, dans sa décision *Dom Com Invest*, qu'en « sanctionnant d'une amende d'un montant égal à l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers ou à 25 % des sommes indûment mentionnées sur le document sans que soit établi le caractère intentionnel du manquement réprimé, le législateur a institué une amende revêtant un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de ce manquement »<sup>177</sup>. Il réaffirme ainsi que les sanctions d'une certaine importance infligées à des tiers sont soumises à des exigences spécifiques, tenant à ce que l'élément intentionnel du manquement soit caractérisé. Le Conseil n'a toutefois pas fait application de sa

173. *Comm.*, p. 13.

174. Alors qu'à la différence du juge judiciaire, le juge administratif refuse traditionnellement de moduler les sanctions fiscales, il se reconnaît pourtant compétent pour le faire, en l'absence de texte, en matière de contraventions de grande voirie. Dans sa décision *Margolle* du 25 octobre 2017 (*CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 25 oct. 2017, n° 392578, Margolle : JurisData n° 2017-021127*), le Conseil d'État considère que « lorsqu'il retient la qualification de contravention de grande voirie s'agissant des faits qui lui sont soumis, le juge est tenu d'infliger une amende au contrevenant. Alors même que les dispositions précitées ne prévoient pas de modulation des amendes, le juge, qui est le seul à les prononcer, peut toutefois, dans le cadre de ce contentieux répressif, moduler leur montant dans la limite du plafond prévu par la loi et du plancher que constitue le montant de la sanction directement inférieure, pour tenir compte de la gravité de la faute commise, laquelle

175. *Cons. const.*, 12 oct. 2018, n° 2018-739 QPC, *Sté Dom Com Invest : JurisData n° 2018-017276 ; Dr. fisc. 2018, n° 42 à 43, act. 470 ; RFP 2018, alerte 191.*

176. *Cons. const.*, 8 oct. 2014, n° 2014-418 QPC, *Sté SGI : Dr. fisc. 2014, n° 42, act. 531 ; RJF 2014, n° 1131.*

177. *Cons. const.*, 12 oct. 2018, n° 2018-739 QPC, *préc.*, § 7.

169. *V. M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2017, n° 24.*

170. *Cons. const.*, 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, cons. 56 : JurisData n° 2013-030673 ; Dr. fisc. 2013, n° 51 à 52, comm. 563, note Ch. de la Mardière. – Cons. const.*, 29 déc. 2014, n° 2014-707 DC, *Loi de finances pour 2015, cons. 44 : RJF 3/15, n° 242.*

171. *Comm.*, p. 3.

172. *Cons. const.*, 23 nov. 2018, n° 2018-746 QPC, *Djamal Eddine C. : Dr. fisc. 2018, n° 48, act. 517.*

jurisprudence *SGI* s'agissant des conséquences à tirer de l'inconstitutionnalité ainsi prononcée. Alors qu'il avait simplement formulé une réserve d'interprétation dans sa décision de 2014, il a ici choisi la voie d'une abrogation différée au 1<sup>er</sup> janvier 2019 des dispositions contestées accompagnée d'une réserve transitoire prescrivant qu'« il y a lieu de juger que l'amende instituée par le premier alinéa de l'article 1740 A du code général des impôts s'applique uniquement aux personnes qui ont sciemment délivré des documents permettant à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu »<sup>178</sup>. Le choix de prononcer une abrogation plutôt que de recourir à la technique de la réserve d'interprétation est lié à la différence de rédaction entre les dispositions des articles 1756 quater et 1740 A<sup>179</sup>, laquelle traduit une différence quant aux objectifs poursuivis par le législateur. Ainsi que le précise le commentaire officiel, « compte tenu de l'intention clairement affichée du législateur tendant à ce que l'amende soit appliquée indépendamment de la bonne foi de la personne sanctionnée, le Conseil a estimé, en l'espèce, qu'une réserve d'interprétation inspirée de celle énoncée au paragraphe 9 de la décision n° 2014-418 QPC n'était pas souhaitable. Il lui a paru préférable de prononcer une censure et, ainsi, laisser le soin au législateur de décider si, compte tenu de la déclaration d'inconstitutionnalité, il entend rétablir l'amende censurée en la réservant aux seuls manquements intentionnels ou si le dispositif doit au contraire être complété par une sanction moins sévère visant à punir les auteurs de manquements de bonne foi »<sup>180</sup>.

**20** - La décision *Thévenoud* du 23 novembre 2018<sup>181</sup> était attendue par les observateurs. Elle invitait le Conseil constitutionnel à examiner la conformité aux garanties de l'article 8 de la Déclaration des dispositions des articles 1728 et 1741 du CGI et le cumul des sanctions fiscales et pénales à raison d'omissions déclaratives. La décision a pourtant déçu. Alors que les parties requérantes et intervenantes avaient développé des moyens originaux, le Conseil constitutionnel s'est contenté d'assurer une forme de service minimum en se bornant à transposer, aux cas d'omissions déclaratives, la solution qu'il avait dégagée deux ans plus tôt aux cas de dissimulations volontaires dans ses décisions *Cahuzac* et *Wildenstein* du 24 juin 2016<sup>182</sup>. Déclarant les articles 1728 et 1741 du CGI conformes à la Constitution après avoir exercé un contrôle isolé de chacune de ces dispositions puis un contrôle de leur combinaison, il a repris à l'identique les trois réserves d'interprétation qu'il avait formulées en 2016. Il a ainsi réitéré la réserve selon laquelle « les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour

fraude fiscale »<sup>183</sup>. Il a ensuite rappelé que le principe de nécessité des délits et des peines « impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves d'omission déclarative frauduleuse. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention »<sup>184</sup>. Enfin, de manière traditionnelle, il a énoncé que « si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »<sup>185</sup>.

L'attitude du Conseil constitutionnel dans cette affaire étonne. Alors que la Cour européenne des droits de l'Homme et la Cour de justice de l'Union européenne ont rendu en 2017<sup>186</sup> et 2018<sup>187</sup> des arrêts importants sur l'application du principe *non bis in idem*, garanti respectivement par l'article 4 du protocole n° 7 à la Convention et l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux, le Conseil constitutionnel n'a pas estimé devoir aménager, même marginalement, sa jurisprudence *Cahuzac Wildenstein*, comme si cette dernière avait – par anticipation – réglé l'ensemble des difficultés. À suivre le commentaire officiel de la décision *Thévenoud*, cette « jurisprudence, qui repose sur le caractère intégré des deux types de poursuites, trouve un écho, récemment confirmé, dans celles de la CEDH et de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) selon lesquelles le principe *non bis in idem* ne s'oppose pas à la conduite de procédures mixtes, administratives et pénales, dès lors que ces procédures poursuivent des buts complémentaires et que leur cumul est enserré dans certaines limites »<sup>188</sup>. On peut regretter que les limites posées par les jurisprudences européennes soient ainsi passées sous silence alors qu'elles fragilisent considérablement le régime français de répression de la fraude fiscale : on peut difficilement soutenir qu'il existe un système intégré de répression de la fraude fiscale alors que le droit écrit ne comporte aucune disposition en termes d'articulation et de coordination des répressions administrative et pénale et que, le plus souvent, les procédures fiscale et pénale – drapées dans leur principe d'indépendance – s'ignorent mutuellement<sup>189</sup>. Il est certes possible d'objecter qu'un contrôle abstrait de validité des normes législatives – qui, ainsi que l'a d'ailleurs rappelé le Conseil constitutionnel lors de l'examen de la loi de finances pour 2019<sup>190</sup>, n'est pas un recours en carence du législateur – n'est peut-être pas la voie la plus appropriée pour régler les difficultés liées à l'application individuelle des lois pénales et fiscales. Il n'en demeure pas moins que le refus ombrageux exprimé par le Conseil constitutionnel dans sa décision *Thévenoud* de

178. *Ibidem.*, § 11.

179. V. en ce sens, la note de pied d'arrêt publiée à la *RJF* 12/18, n° 1264.

180. V. *comm.*, p. 9. Tirant les conséquences de cette décision, l'article 203 de la loi de finances pour 2019 modifie les dispositions de l'article 1740 A du CGI pour en réserver l'application aux seuls manquements intentionnels tout en substituant au taux de 25 % un taux égal à celui de la réduction d'impôt ou du crédit d'impôt en cause, appliqué aux sommes indûment mentionnées sur les documents délivrés au contribuable, ou du montant de l'avantage fiscal indûment obtenu dans le cas d'une déduction d'assiette – cette dernière possibilité n'ayant pas été modifiée.

181. *Cons. const.*, 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *Thévenoud* ; *Dr. pén.* 2019, *comm.* 11, J.-H. Robert.

182. *Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec Wildenstein. et a. : JurisData* n° 2016-012236. – *Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme Cahuzac. : JurisData* n° 2016-012237 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 27, *comm.* 405, note S. Detraz. – V. N. Jacquot et P. Mispelon, QPC sur le cumul des sanctions pénales et fiscales : une décision sans gravité ? : *Dr. fisc.* 2016, n° 26, act. 409. – M. Pelletier, *De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C* : *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, act. 466. – *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, étude 439.

183. *Cons. const.*, 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *préc.*, § 11.

184. *Ibidem.*, § 19.

185. *Ibidem.*, § 22.

186. *CEDH*, *gr. ch.*, 15 nov. 2016, n° 24130/11 et 29758/11, *A et B c/ Norvège*, pt 117 : *Dr. fisc.* 2016, n° 47, *comm.* 603, note M. Pelletier ; *Dr. pén.* 2017, *comm.* 14, note V. Peltier ; *JCP G* 2017, *doctr.* 32, obs. F. Sudre ; *JCP G* 2017, 183, note O. Decima ; *AJ pénal* 2017, p. 45, note J.-H. Robert. – V. L. Ayrault, *Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2016* : *Dr. fisc.* 2017, n° 9, étude 191, spéc. n° 70.

187. *CJUE*, *gr. ch.*, 20 mars 2018, *aff. C-524/15, Luca Mancini, C-537/16, Garlsson Real Estate et a., C-596/16 et C-597/16, Di Puma et Zecca* : *Dr. fisc.* 2018, n° 21, *comm.* 285, note N. Guillard ; *Europe*, 2018, n° 5, *comm.* 169, note D. Simon. – V. également M. Pelletier, *La CJUE et le principe non bis in idem : un pas en arrière, deux pas en avant* : *Dr. fisc.* 2018, n° 14, act. 139.

188. V. p. 15.

189. On soulignera qu'en dépit des apparences l'aménagement du « verrou de Bercy » par la loi du 23 octobre 2018 avec l'obligation de transmission au procureur de la République de certains dossiers ne satisfait pas à cette exigence. Cette obligation, au demeurant non sanctionnée, ne concerne que l'engagement éventuel d'une procédure pénale et aucune coordination n'est ensuite prévue après cette première étape.

190. *Cons. const.*, 28 déc. 2018, n° 2018-777 DC, § 74.

faire usage de la faculté offerte par le protocole n° 16 de la CEDH pour saisir pour avis la Cour de Strasbourg<sup>191</sup> – au même titre que la position adoptée par le Conseil d'État, sur un autre terrain, dans sa décision d'assemblée *Super Coiffeur* du 12 octobre 2018<sup>192</sup> – démontre, à tout le moins, une certaine réticence des juridictions françaises à se rapprocher spontanément des standards européens de protection.

### 3. Chronique de l'article 16 de la Déclaration

**21** - Garantie de l'essentiel des droits procéduraux, l'article 16 de la Déclaration n'a été invoqué qu'une seule fois en matière fiscale devant le Conseil constitutionnel au cours de l'année écoulée. Il a toutefois été mobilisé – sans succès – à plusieurs reprises devant le juge du filtre afin de tenter de contourner les difficultés à se prévaloir de l'incompétence négative du législateur à l'appui d'une QPC<sup>193</sup> ou

pour essayer de contrebalancer la sévérité de la position consistant à ne pas imposer l'adoption de mesures transitoires à l'occasion de la succession de régimes d'imposition<sup>194</sup>.

**22** - Dans sa décision *Technicolor* du 13 avril 2018<sup>195</sup>, le Conseil constitutionnel était invité à se prononcer sur la conformité à la Constitution des dispositions du II de l'article 17 de la loi de finances pour 2017 qui étaient présentées comme conférant un caractère interprétatif aux modalités de calcul du déficit reportable pour les so-

191. Rappelons que ce protocole, entré en vigueur début 2018, permet aux plus hautes juridictions d'adresser des demandes d'avis consultatifs à la Cour sur des questions de principe relatives à l'interprétation ou à l'application des droits et libertés définis par la Convention ou ses protocoles. V. sur ce point, F. Sudre, *Ratification de la France et entrée en vigueur du Protocole n° 16 – Une embellie pour la Convention EDH ?* : JCP G 2018, act. 473. – Dans l'affaire *Thévenoud*, ainsi que le précise le commentaire officiel (V. p. 7 et 8), une des parties intervenantes a demandé la saisine de la Cour afin d'examiner la validité de la réserve formulée par la France en 1986 lors de la ratification de ce protocole selon laquelle « seules les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale doivent être regardées comme des infractions au sens des articles 2 à 4 du présent Protocole ». Elle sollicitait ensuite du Conseil constitutionnel qu'il interroge la CEDH sur la nécessité, sur le fondement de l'article 4 de ce protocole, que le législateur précise les actes et omissions susceptibles de faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions, ainsi que sur la conformité des dispositions contestées à ce même article 4 et sur la nécessité, dans l'hypothèse où le Conseil constitutionnel prononcerait l'inconstitutionnalité des dispositions contestées, que sa déclaration d'inconstitutionnalité s'applique aux instances en cours à la date de la publication de la décision. En réponse à cette demande, le Conseil constitutionnel a tout d'abord admis sa compétence pour saisir la Cour et la recevabilité d'une telle demande. Sur le fond, il a toutefois estimé que « aucun motif ne justifie une telle saisine en l'espèce » (§ 5) sans apporter la moindre justification. La lecture du commentaire officiel accompagnant la décision ne fournit aucune explication complémentaire puisqu'il se borne à indiquer que le Conseil « a jugé que rien ne justifiait la saisine de la CEDH » (p. 8).

192. CE, ass., 12 oct. 2018, n° 408567, SARL *Super Coiffeur* : *JurisData* n° 2018-017511 ; Dr. adm. 2019, comm.7, note G. Éveillard. – V. également, J. Lepoutre, *Validité des réserves françaises au principe non bis in idem : le juge administratif attendra la Cour de Strasbourg. À propos de CE, ass., 12 oct. 2018, SARL Super Coiffeur* : Dr. fisc. 2018, n° 46, act. 490. Dans cette affaire, le requérant contestait à titre principal la validité de la réserve française accompagnant l'article 4 du protocole n° 7 et sollicitait, à titre subsidiaire, le renvoi pour avis à la Cour de Strasbourg sur le fondement du protocole n° 16.

193. Sauf hypothèse particulière dans laquelle l'Administration a la possibilité de fixer, contribuable par contribuable, l'assiette d'une imposition, le Conseil constitutionnel refuse fermement de sanctionner l'incompétence négative du législateur en matière d'établissement de l'impôt estimant que « la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit », V. Cons. const., 8 oct. 2014, n° 2014-419 QPC, SAS *Praxair* : Dr. fisc. 2014, n° 42, act. 530 ; JCP G 2016, doct. 307, B. Mathieu, M. Verpeaux et A. Macaya ; Dr. adm. 2015, chron. 3, P. de Montalivet ; D. 2014, p. 2001 ; D. 2015 p. 1166, note V. Dussart ; *Constitutions* 2014, p. 407 ; JCP G 2014, doct. 1233, chron. B. Mathieu ; RJF 12/14, n° 1100 ; Lexbase, éd. fisc. 2014, n° 590, chron. J. Bellaïche ; NF 2015, n° 1153, p. 20, note D. Siquier-Delot. – Cons. const., 28 nov. 2014, n° 2014-431 QPC, Stés *ING Direct NV* et *ING Bank NV* : Dr. fisc. 2015, n° 7 à 8, comm. 159, note C. Cassan et Ph. Durand. Il n'y a que l'incompétence négative en matière de recouvrement de l'impôt qui peut être sanctionnée dès lors qu'elle est considérée comme portant, par elle-même, atteinte au droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de

la Déclaration, V. Cons. const., 28 mars 2013, n° 2012-298 QPC, SARL *Majestic Champagne*, cons. 6 : Dr. fisc. 2013, n° 22, comm. 302, note Ch. de la Mardière ; RJF 6/13, n° 640. – Cons. const., 27 oct. 2013, n° 2013-351 QPC, Sté *Boulangier* [Taxe locale sur la publicité extérieure II] : *JurisData* n° 2013-023731 ; Dr. fisc. 2013, n° 45, act. 590 ; RJF 2014, n° 66.

Alors qu'il ne fait aucun doute que les dispositions de la loi de 1972 instituant la TASCOT sont entachées d'incompétence négative (V. concl. R. Victor ss CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 6 juin 2018, n° 414696, SASU *Castorama France* : *JurisData* n° 2018-010016 ; RJF 2018, C 910. – V. Dr. fisc. 2018, n° 47, comm. 478), le Conseil d'État refuse, en application de la jurisprudence constitutionnelle, de renvoyer une QPC sur ces dispositions (CE 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch. 28 sept. 2018 n° 400059 et s., SA *Leroy Merlin France*, préc.).

Dans sa décision du 12 octobre 2018 (CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 12 oct. 2018, n° 422475, Sté *Pierre et Vacances* : Dr. fisc. 2018, n° 50, comm. 502, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon), le Conseil d'État a estimé que les dispositions de l'article 1758 bis du CGI relatives au reversement des sommes exonérées à tort à raison de l'application du régime des sociétés mères ne méconnaissent pas les dispositions de l'article 16 de la Déclaration dans la mesure où « le recouvrement de la somme en cause s'effectue donc selon les règles applicables à l'impôt sur les sociétés et aux intérêts de retard correspondants ». En refusant de regarder cette obligation de reversement comme un prélèvement autonome distinct de l'IS, le Conseil d'État a privé de consistance l'argument tiré de l'incompétence négative du législateur en matière de recouvrement de l'impôt.

194. Selon une jurisprudence bien établie du Conseil constitutionnel, la différence de traitement qui résulte de la succession dans le temps de deux régimes juridiques n'est pas, par elle-même, contraire au principe d'égalité devant la loi. Le Conseil d'État a fait application de cette solution dans une décision du 7 février 2018. (CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 7 févr. 2018, n° 415628 : *JurisData* n° 2018-001317 ; Dr. fisc. 2018, n° 42 à 43, comm. 423, concl. Y. Bénard ; RJF 5/18, n° 519) pour refuser de renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions de l'article 199 undecies B du CGI au motif que « la différence de traitement qui résulte de la succession de deux régimes juridiques dans le temps n'est pas, en elle-même, contraire au principe d'égalité » (§ 5). Il a également relevé que la suppression pour l'avenir d'une réduction d'impôt ne pouvait être regardée, par elle-même, comme présentant un caractère confiscatoire sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration (§ 6). A la toute fin de ses conclusions, Yohann Bénard avait évoqué une piste de contestation sur le terrain de l'article 16 de la Déclaration soulignant que n'était pas épuisée la « question de savoir si un contribuable qui aurait investi de manière irréversible via une société en participation avant l'adoption de l'amendement écartant ce véhicule serait fondé à se prévaloir, sinon d'un droit acquis au bénéfice de l'avantage fiscal, au moins d'une espérance légitime en ce sens ». Deux mois plus tard, la même formation de jugement a toutefois refermé la porte ainsi entrouverte en refusant de renvoyer une nouvelle QPC dirigée contre les mêmes dispositions pour méconnaissance des dispositions de l'article 16 de la Déclaration en s'appuyant sur l'absence de rétroactivité juridique au regard du fait générateur de l'impôt alors que la rétroactivité économique de la mesure et la méconnaissance des attentes légitimes des contribuables étaient difficilement contestables. À cette occasion, le Conseil d'État a jugé que « les requérants ne sauraient se fonder sur la circonstance qu'ils avaient souscrit au capital de sociétés en participation avant l'entrée en vigueur de ces nouvelles dispositions pour soutenir qu'elles portent atteinte à des situations légalement acquises ou aux effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations. Ils ne pouvaient, en particulier, légitimement attendre que leur soient appliquées les dispositions en vigueur à la date de cette souscription, alors que les installations n'ont été effectivement exploitées que postérieurement à l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions et qu'ainsi, à la date de la souscription, le fait générateur de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies B du CGI n'était pas encore intervenu », V. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 13 avr. 2018, n° 418205 : *JurisData* n° 2018-005880, Dr. fisc., n° 45, 2018, comm. 437, concl. Y. Bénard.

195. Cons. const., 13 avr. 2018, n° 2018-700 QPC, Sté *Technicolor*, Dr. fisc. 2018, n° 16-17, act. 167.

ciétés soumises à l'IS telles que précisées par le dernier alinéa du paragraphe I de l'article 209 du CGI dans sa rédaction également issue de la loi de finances pour 2017. On se souvient que dans la loi de finances pour 2013, le législateur avait majoré la limite d'imputation des déficits – désormais fixée à 1 000 000 € – « du montant des abandons de créances consentis à une société en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce ou dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire ouverte à son nom ». Contrairement à ce que semble indiquer la lettre du texte, l'administration fiscale a considéré que cette majoration du déficit reportable profite aux sociétés bénéficiant d'abandons de créances<sup>196</sup> et non aux sociétés accordant lesdits abandons. Le législateur est intervenu dans le cadre de la loi de finances pour 2017 pour modifier les dispositions de l'article 209 du CGI dans le sens de l'interprétation défendue par l'Administration en prévoyant que la majoration de déficits reportables s'applique aux « sociétés auxquelles sont consentis des abandons de créances ». Contestant uniquement le caractère interprétatif des dispositions adoptées dans la loi de finances pour 2017, la requérante se plaçait ainsi sur le terrain de la jurisprudence *Alinéa* du 17 janvier 2017<sup>197</sup> dans le cadre de laquelle le Conseil constitutionnel avait déjà censuré, pour méconnaissance des exigences de l'article 16, les modalités d'application dans le temps de la réforme du report en arrière des déficits intervenue en 2011. Le Conseil constitutionnel n'a toutefois pas suivi l'argumentation de la requérante. Il a tout d'abord estimé qu'en « complétant le paragraphe I de l'article 209 du code général des impôts par la loi du 29 décembre 2012, le législateur a, ainsi qu'il résulte des travaux préparatoires, entendu donner aux sociétés auxquelles ont été consentis des abandons de créances dans le cadre d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires la possibilité de majorer la limite de déficit déductible du bénéfice d'un exercice, à hauteur du montant des abandons de créances qui leur ont été consentis au cours de cet exercice. Il a ainsi entendu soutenir les entreprises en difficultés »<sup>198</sup>. Il a ensuite considéré qu'en « second lieu, afin de lever toute ambiguïté sur la détermination des sociétés bénéficiaires de cette majoration, la loi du 29 décembre 2016 a remplacé ces dispositions par d'autres, plus claires, ayant le même objet et la même portée. Dès lors, compte tenu de leur caractère interprétatif, le législateur pouvait, sans porter d'atteinte à des situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations, rendre ces nouvelles dispositions rétroactivement applicables à compter des exercices clos à partir du 31 décembre 2012. Le grief tiré de la méconnaissance de la garantie des droits résultant de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit donc être écarté »<sup>199</sup>.

Pour écarter les griefs formulés par la requérante, le Conseil constitutionnel s'est placé en amont du raisonnement qu'il développe habituellement à l'égard des lois interprétatives – lesquelles sont structurellement rétroactives et soumises au même contrôle que les lois de validation. Il a en effet considéré que les dispositions adoptées en 2012 n'avaient pas de portée différente de celles adoptées en 2016 de sorte que le caractère rétroactif de ces dernières ne soulevait aucune difficulté au regard des garanties de l'article 16 de la Déclaration. La neutralisation de l'ambiguïté de la réforme de 2012 à laquelle procède le Conseil constitutionnel ne convainc pas. En premier lieu, au-delà de travaux préparatoires assez confus et contradictoires – que

rappelle pourtant le commentaire officiel<sup>200</sup> – on voit difficilement la pertinence de l'objectif poursuivi par le législateur et l'effet utile d'un tel dispositif dans la mesure où les entreprises en difficulté sont, par construction, rarement bénéficiaires et n'ont donc guère l'occasion de revendiquer l'application d'un régime plus favorable d'imputation de leurs déficits. En second lieu, ainsi que le souligne Stéphane Austry<sup>201</sup>, le Conseil constitutionnel s'est nettement écarté de l'interprétation qu'avait nécessairement retenue le Conseil d'État dans sa décision de renvoi sans que les raisons en soient explicitées. Si on peut comprendre que le Conseil constitutionnel veuille rester maître de l'interprétation des dispositions législatives qui lui sont déferées, on remarquera que les arguments avancés dans le commentaire officiel de la décision *Technicolor* pour justifier cette solution – à l'instar de ceux formulés quelques semaines plus tard à l'occasion du prononcé de la décision *Elengy et autres* – apparaissent peu satisfaisants<sup>202</sup>.

#### 4. Les effets des décisions du Conseil constitutionnel

**23** - Au cours de l'année 2018, le Conseil constitutionnel a continué à faire application des règles relatives aux effets dans le temps de ses décisions qu'il a progressivement forgées. Dans sa décision *Fouber* du 16 février 2018 (n° 2017-692 QPC), il a prononcé une abrogation à effet immédiat des dispositions de l'article L. 152-5 du Code monétaire et financier dans leur rédaction applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009. Cette décision s'inscrit dans le cadre des déclarations d'inconstitutionnalité dites de « date à date »<sup>203</sup>, les dispositions litigieuses applicables avant le 1<sup>er</sup> janvier 2009 étant, quant à elles, déclarées conformes. De même, dans sa décision *Houmani* du 23 novembre 2018 (n° 2018-747 QPC), il a prononcé l'abrogation des mots « en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement » figurant au 9° bis de l'article 81 du CGI avec effet immédiat en lui conférant la portée la plus étendue, l'inconstitutionnalité étant « applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date »<sup>204</sup>. En revanche, dans sa décision *SEMCAR* du 21 septembre 2018 (n° 2018-733 QPC), il a prononcé – comme dans sa décision *Layher SAS* de 2016 – une abrogation à effet différé à raison de l'élargissement du champ d'application de l'imposition qu'aurait entraîné

200. V. p. 2 et 3.

201. S. Austry, *Chronique de droit économique et fiscal*, préc.

202. Selon le commentaire officiel, « cette question du sens des dispositions adoptées en 2012 – s'appliquaient-elles aux sociétés ayant consenti des abandons de créances ou à celles en ayant bénéficié – n'était pas tranchée dans les motifs de la décision de renvoi du Conseil d'État, qui se limitait à reproduire les dispositions en cause (pt 2), à rappeler que les dispositions contestées « confèrent un caractère interprétatif » au quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 209 du CGI et à conclure au caractère sérieux de la question (pt 3). La reconnaissance de ce caractère sérieux, justifiant le renvoi au Conseil constitutionnel, ne permettait pas non plus, à elle seule, de conclure à une interprétation implicite du Conseil d'État des dispositions législatives adoptées en 2012 : ce caractère sérieux pouvait également découler d'une incertitude sur le sens de ces dispositions, que n'avait pas levée le juge du filtre. Il revenait donc au Conseil constitutionnel de procéder lui-même à cette interprétation des dispositions de 2012 » (p. 11).

Si le Conseil d'État n'avait pas interprété les dispositions litigieuses comme substituant, selon la formule de Romain Victor, « une rédaction nouvelle antinomique par rapport à la rédaction première » (concl. R. Victor ss CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 26 janv. 2018, n° 415695, *Sté Technicolor*, préc.), il n'aurait tout simplement pas renvoyé la QPC.

203. V. sur ce point, M. Charité, *Les déclarations d'inconstitutionnalité « de date à date » en contentieux constitutionnel français : RFDA 2018*, p. 775 et s. La censure de « date à date » ne porte pas, en tant que telle, sur la portée dans le temps de la décision du Conseil constitutionnel – elle ne figure d'ailleurs pas, dans le dispositif, dans l'article relatif aux effets de sa décision – mais sur la période de validité des dispositions déferées.

204. *Cons. const.* 23 nov. 2018, n° 2018-747 QPC, *Houmani*, § 10.

196. BOI-IS-DEF-10-30, 10 avr. 2013, § 220.

197. *Cons. const.*, 17 janv. 2017, n° 2016-604 QPC, *Sté Alinéa : Dr. fisc.* 2017, n° 4, act. 58 ; RJF 2017, n° 361.

198. *Cons. const.*, 13 avr. 2018, n° 2018-700 QPC, préc., § 7.

199. *Ibidem.*, § 8.

une abrogation à effet immédiat des dispositions déclarées inconstitutionnelles. Suivant une pratique habituelle en matière répressive, il a également prononcé une abrogation à effet différé des dispositions de l'article 1740 A du CGI dans sa décision *Dom Com Invest* du 12 octobre 2018. En effet, « l'abrogation immédiate des dispositions contestées aurait pour effet de priver de fondement la sanction de la délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers d'obtenir indûment un avantage fiscal, même dans le cas où le caractère intentionnel du manquement sanctionné serait établi. Elle entraînerait ainsi des conséquences manifestement excessives »<sup>205</sup>. Cette abrogation différée a toutefois été accompagnée d'une réserve transitoire<sup>206</sup> prescrivant qu'afin « de faire cesser l'inconstitutionnalité constatée à compter de la publication de la présente décision, il y a lieu de juger que l'amende instituée par le premier alinéa de l'article 1740 A du code général des impôts s'applique uniquement aux personnes qui ont sciemment délivré des documents permettant à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu »<sup>207</sup>.

**24** - Dans sa décision du 30 mai 2018<sup>208</sup>, le Conseil d'État est venu préciser les conséquences qui s'attachent à l'abrogation à effet immédiat d'une loi déclarée inconstitutionnelle sur les actes réglementaires pris pour son application. Paradoxalement, comme le relève le rapporteur public Édouard Crépey, cette question pourtant fondamentale n'avait pas été encore tranchée par la jurisprudence qui n'avait eu à connaître, jusqu'à présent, que de l'incidence des déclarations d'inconstitutionnalité à effet différé<sup>209</sup>. D'un intérêt théorique et pratique incontestable, cette question invitait le Conseil d'État à prendre position sur la portée d'une abrogation de la loi – qui est, en principe, dotée d'un simple effet pour l'avenir en application de l'article 62 de la Constitution – dans le cadre d'un recours tendant à l'annulation rétroactive des actes réglementaires pris sur son fondement. Était en cause, dans cette affaire, le sort du décret relatif au registre public des *trusts* à la suite de la déclaration d'inconstitutionnalité des dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 AB du CGI, instituant le principe d'un tel registre, prononcée par le Conseil constitutionnel dans sa décision *Helen S.* du 21 octobre 2016<sup>210</sup>. Après avoir écarté la fin de non-recevoir suggérée imprudemment par le ministre<sup>211</sup>, le Conseil d'État juge qu'« alors même qu'elle ne comporte aucune prescription sur les effets produits par les dispositions législatives déclarées contraires à la Constitution, il résulte de l'ensemble de ses

motifs que M<sup>me</sup> B, qui, conformément au principe rappelé par le Conseil constitutionnel, doit bénéficier de la déclaration d'inconstitutionnalité, est fondée à soutenir que le décret attaqué, qui a été pris pour la mise en œuvre des dispositions législatives déclarées inconstitutionnelles, était privé de base légale et à en demander, pour ce motif, l'annulation pour excès de pouvoir ». Le Conseil d'État consent ainsi à déroger au principe selon lequel, dans un litige d'excès de pouvoir, la légalité de la décision s'apprécie à sa date d'édition. Parmi les arguments mis en avant par le rapporteur public pour justifier l'idée qu'une déclaration d'inconstitutionnalité d'une loi doit priver *ab initio* de base légale les mesures prises pour son application, le plus convaincant tient précisément – pour reprendre la formule d'Édouard Crépey – à « l'effet d'éviction » de la QPC qu'aurait généré la solution contraire. Cela aurait en effet risqué de porter atteinte à l'effet utile de la QPC dans la mesure où, dans le cadre d'un contrôle de conventionnalité des lois dont les normes de références sont d'une teneur assez voisine, le juge de l'excès de pouvoir devrait prononcer une annulation rétroactive des dispositions contestées devant lui.

Le refus d'admettre l'abrogation implicite des actes réglementaires à raison d'une déclaration d'inconstitutionnalité de la loi affecte également l'attitude du juge administratif lorsqu'il a à connaître des recours en annulation – à l'occasion desquels sont déposées des QPC – dirigés contre les énonciations de la doctrine administrative. En principe, l'abrogation de la loi entraîne la caducité des commentaires administratifs contre lesquels un recours en annulation n'est dès lors plus recevable faute d'objet. Affirmée dans le contentieux général<sup>212</sup>, cette règle a fait l'objet d'un aménagement dans la décision *Layher* du 29 mars 2017<sup>213</sup> faisant suite à la déclaration d'inconstitutionnalité à effet différé des dispositions de l'article 235 ter ZCA prononcée dans la décision du 30 septembre 2016 (n° 2016-571 QPC). Dans cette décision, prenant en compte la particularité de l'application dans le temps de la loi fiscale, le Conseil d'État a considéré que le recours en annulation contre les commentaires publiés au BOFIP conservait son objet dans la mesure où, en dépit de leur disparition, ces dispositions législatives trouveront encore à s'appliquer dans le délai de reprise dont dispose l'Administration à des faits générateurs antérieurs à leur abrogation. Au cours de l'année écoulée, le Conseil d'État a prolongé cette solution en admettant, dans sa décision *Dufort* du 5 mars 2018<sup>214</sup>, la recevabilité d'un recours en annulation à l'encontre de commentaires administratifs relatifs à l'ISF, assorti d'une QPC dirigée contre les dispositions du huitième alinéa du b de l'article 885, I bis du CGI – alors même que l'ISF a été abrogé par le législateur au 1<sup>er</sup> janvier 2018. Confirmée par la suite<sup>215</sup>, cette solution consacre une spécificité de la recevabilité des recours en annulation introduits contre les commentaires de l'administration fiscale. À ce titre, on notera que la décision *Dufort* – qui intervient, en outre, dans un contexte particulier<sup>216</sup> – marque une étape supplémentaire dans l'élargissement des conditions de recevabilité des recours dirigés contre les énonciations de la doctrine par rapport au précédent *Layher*. Dès lors que l'objet du litige s'apprécie en référence aux possibilités de mettre en œuvre une imposition au cours d'une période postérieure à sa sortie de vigueur à raison de faits générateurs

205. *Cons. const.*, 12 oct. 2018, n° 2018-739 QPC, *préc.*, § 10.

206. On signalera qu'en dehors de la matière fiscale, le Conseil constitutionnel a formulé une réserve d'interprétation transitoire prévoyant, par renvoi, l'application de voies de recours applicables à d'autres mesures que celles ayant fait l'objet de la QPC – qui précisément ont été déclarées contraires à l'article 16 de la Déclaration en l'absence de voie de recours, *V. Cons. const.*, 22 juin 2018, n° 2018-715 QPC, *Section française de l'Observatoire international des prisons : JurisData n° 2018-010845*.

207. *Cons. const.*, 12 oct. 2018, n° 2018-739 QPC, *préc.*, § 11.

208. *CE*, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ch., 30 mai 2018, n° 400912 : *JurisData n° 2018-009611* ; *Dr. fisc.* 2018, n° 30, *comm.* 360, *concl. E. Crépey* ; *Dr. adm.* 2018, *comm.* 54, *note G. Éveillard*.

209. *CE*, *sect.*, 14 nov. 2012, n° 340539, *Assoc. France nature environnement réseau juridique : JurisData n° 2012-025736 ; Lebon T.*, p. 940 et 965. En pareille circonstance, le juge de l'excès de pouvoir fait prévaloir la volonté du Conseil constitutionnel de reporter dans le temps la déclaration d'inconstitutionnalité et refuse d'écarter l'application de ces dispositions législatives.

210. *Cons. const.*, 21 oct. 2016, n° 2016-591 QPC, *Helen S. : JurisData n° 2016-021357 ; Dr. fisc.* 2016, n° 48, *comm.* 620, *note M. Khayat et S. Pannetier ; RJF 1/17*, n° 56.

211. Soutenir que le litige est dépourvu d'objet à raison de l'abrogation de la loi aurait conféré une portée particulièrement étendue aux déclarations d'inconstitutionnalité. Une telle analyse équivaut à reconnaître une privation de validité des actes réglementaires par voie de conséquence qui pourrait être difficilement maîtrisée et avoir des effets particulièrement déstabilisants.

212. *CE*, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 12 mars 2014, n° 353066, *Comité Harkis et Vérité et M. Carel : JurisData n° 2014-004442 ; Lebon T.*, p. 510 ; *AJDA* 2014, p. 590.

213. *CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 29 mars 2017, n° 399506, *Sté Layher : JurisData n° 2016-013387 ; Dr. fisc.* 2017, n° 25, *comm.* 365, *concl. R. Victor ; RJF* 2017, n° 614.

214. *CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 5 mars 2018, n° 416838, *Dufort : Dr. fisc.* 2018, n° 22 *comm.* 291, *concl. R. Victor, note J.-F. Desbuquois ; RJF* 2018, n° 689.

215. *CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 19 sept. 2018, n° 421693, *Rashnikova : Dr. fisc.* 2019, n° 4, *comm.* 130, *concl. R. Victor*.

216. Dans cette affaire, le requérant sollicitait, pour reprendre la formule de Romain Victor, une forme de « rescrit juridictionnel » dans lequel la QPC était un prétexte pour obtenir du Conseil d'État une interprétation des dispositions de l'article 885, I bis du CGI conforme à ses attentes.

antérieurs à cet événement, les circonstances tenant à ce qu'il s'agisse d'une abrogation immédiate ou à effet différé ou d'une abrogation prononcée par le Conseil constitutionnel ou par le législateur apparaissent secondaires. Il n'y a qu'en matière répressive que le Conseil d'État fait application de la solution retenue dans le contentieux général en estimant que l'abrogation d'une disposition législative prive d'objet le recours introduit contre les énonciations de la doctrine administrative<sup>217</sup>. Toutefois cette jurisprudence peut tout autant – sinon davantage – se justifier par l'application du principe de la rétroactivité *in mitius* qui fait obstacle à ce que des sanctions soient infligées, au titre de périodes antérieures, à compter de la disparition des dispositions qui en constituent le fondement.

Enfin, on observera que le Conseil d'État continue de faire un usage modéré des potentialités offertes par sa jurisprudence *Métropole Television*<sup>218</sup> aux termes de laquelle il se reconnaît compétent pour constater lui-même l'inconstitutionnalité de dispositions identiques, dans leur substance et dans leur rédaction, à celles précédemment invalidées par le Conseil constitutionnel. Alors même que le Conseil constitutionnel lui laisse à présent une grande marge de ma-

nœuvre pour assurer la mise en œuvre et l'autorité de ses décisions<sup>219</sup>, le Conseil d'État refuse de faire application de sa jurisprudence *Métropole Television* notamment lorsque des dispositions voisines de celles qu'il est chargé d'examiner ont été déclarées conformes par le Conseil constitutionnel à la faveur de réserves d'interprétation. Dans ses conclusions sur la décision de renvoi *Dom Com Invest*<sup>220</sup>, Aurélie Bretonneau a ainsi privilégié la voie du renvoi de la QPC portant sur les dispositions de l'article 1740 A du CGI et souligné que la transposition, par le juge du filtre, de la réserve d'interprétation dégagée par le Conseil constitutionnel dans la décision SGI de 2014 soulevait un certain nombre de difficultés qu'il était préférable de faire régler par le Conseil constitutionnel afin que ce dernier puisse procéder « par censure, solution qui vous est naturellement inatteignable, plutôt que par réserve – qui de toute façon et nonobstant la révérence que nous avons pour vos interprétations jurisprudentielles de la loi, redresserait autrement mieux l'état du droit que vous ne pourriez le faire, nimbée qu'elle serait de la force de frappe de l'article 62 de la Constitution ».

217. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 5 mars 2018, n° 404554, Ruiz Gonzalez : Dr. fisc., n° 31 à 35, 2018, comm. 367, concl. R. Victor. – CE, 10<sup>e</sup> ch., 23 déc. 2016, n° 405025, Michelle Theresa B : Dr. fisc. 2017, n° 2, act. 27.

218. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 16 janv. 2015, n° 386031, Sté Métropole Télévision : Dr. fisc. 2015, n° 28, comm. 469, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note S. Austrey ; RJF 2015, n° 350.

219. V. Cons. const., 24 févr. 2017, n° 2016-612 QPC, SCI Hyéroise : Dr. fisc. 2017, n° 9, act. 130 – « si l'autorité attachée à une décision du Conseil constitutionnel ne peut en principe être utilement invoquée à l'encontre d'une autre loi, il n'en va pas ainsi lorsque les dispositions de cette loi ont un objet analogue à celui des dispositions législatives sur lesquelles le Conseil constitutionnel s'est déjà prononcé » (§ 7).

220. CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ch., 11 juill. 2018, n° 419874, SARL Dom Com Invest : Dr. fisc. 2018, n 31-35, comm. 366, concl. A. Bretonneau.

Décisions rendues au cours de l'année 2018			Décision		
	Texte de loi	Exposé succinct de la disposition contestée	Sens	Référence	Publication
1	Les mots « <i>inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés</i> » figurant à la seconde phrase du § VII de l'article 151 septies du CGI dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2005 et le mot « <i>trois</i> » figurant dans la seconde phrase du 1 <sup>er</sup> alinéa et le 1 <sup>o</sup> du § VII de l'article 151 septies du CGI dans ses rédactions résultant de la loi du 27 décembre 2008 et de l'ordonnance du 30 janvier 2009	L'article 151 septies prévoit une exonération des plus-values de cession en faveur des redevables de l'IR exerçant une activité de location d'appartements meublés à titre professionnel. Dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2005, le § VII subordonne la reconnaissance de la qualité de loueur professionnel au sens du droit fiscal à l'inscription de l'intéressé au RCS en cette qualité et à une condition relative aux recettes tirées de l'activité. Dans ses rédactions résultant de la loi du 27 décembre 2008 et de l'ordonnance du 30 janvier 2009, ce paragraphe subordonne la reconnaissance de cette qualité à l'inscription au RCS « <i>en qualité de loueur professionnel</i> » d'un des membres du foyer fiscal, ainsi qu'à deux conditions relatives aux recettes tirées de l'activité par ce même foyer.	<b>Non conformité totale</b> En subordonnant le bénéfice de l'exonération à l'inscription au RCS, le législateur a entendu empêcher que des personnes exerçant l'activité de loueur en meublé à titre seulement occasionnel en bénéficient. Toutefois, le code de commerce prévoit que seules peuvent être inscrites au RCS les personnes physiques « <i>ayant la qualité de commerçant</i> », laquelle est conférée à « <i>ceux qui exercent des actes de commerce</i> ». Mais en subordonnant le bénéfice de l'exonération à une condition spécifique aux commerçants, alors même que l'activité de location de biens immeubles ne constitue pas un acte de commerce, le législateur ne s'est pas fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction du but visé. Par conséquent, les dispositions contestées méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques.	n° 2017-689 QPC du 8 février 2018 – M. Gabriel S. [Inscription au registre du commerce et des sociétés des loueurs en meublé professionnels]	Dr. fisc. 2018, n° 7-8, act. 79
2	Les mots « <i>du deuxième alinéa de l'article 1649 A et</i> » et « <i>compte ou</i> » figurant dans la première phrase du § IV de l'article 1736 du CGI dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2008 et sur la seconde phrase de ce même § IV et l'article L.152-5 du Code monétaire et financier dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 14 décembre 2000	L'article 1736 sanctionne la méconnaissance de l'obligation déclarative de déclaration des comptes détenus à l'étranger – prévue à l'article 1649 A du CGI – d'une amende de 1.500 €. L'article L.152-2 du Code monétaire et financier prévoit que les personnes physiques, les associations et les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont soumises à cette obligation et prévoit une amende de 750 € pour en sanctionner les infractions.	<b>Non conformité de date à date – non lieu à statuer</b> Le Conseil a déjà examiné et déclaré conformes à la Constitution les dispositions de l'article 1736 du CGI. En l'absence de changement des circonstances, il n'y a pas lieu de réexaminer leur conformité à la Constitution. En revanche, à compter de l'entrée en vigueur de la loi du 30 décembre 2008 et jusqu'à l'abrogation expresse de l'article L.152-5 du Code monétaire et financier par la loi de finances rectificative pour 2016, cet article sanctionnait d'une amende de 750 € un manquement sanctionné par le § IV de l'article 1736 du CGI d'une amende de 1 500 €. Ainsi, un même manquement pouvait être sanctionné par une amende dont le montant était différent selon la disposition en vertu de laquelle elle était infligée. Cette différence de traitement n'est justifiée par aucune différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi. Durant cette période, l'article L.152-5 du Code monétaire et financier était donc contraire au principe d'égalité devant la loi.	n° 2017-692 QPC du 16 février 2018 – Époux F. [Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger III]	Dr. fisc. 2018, n° 9, act. 88

Décisions rendues au cours de l'année 2018					
	Texte de loi	Exposé succinct de la disposition contestée	Décision		
			Sens	Référence	Publication
3	L'article 223 B du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009	L'article 223 B du CGI porte sur la détermination du résultat d'ensemble soumis à l'IS d'un groupe de sociétés fiscalement intégré. Son 2 <sup>e</sup> alinéa prévoit que le résultat d'ensemble est diminué de la QPFC afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe ou d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe. Dans sa décision n° C-386/14 du 02/09/2015, la CJUE a jugé contraire à la liberté d'établissement le fait de priver une société mère intégrante de la déduction de la QPFC pour les dividendes qui lui sont distribués par ses filiales situées dans un autre EM qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été objectivement éligibles, sur option. Il résulte de la jurisprudence constante du CE, tirant les conséquences de cette décision, que cette neutralisation bénéficie non seulement aux groupes fiscalement intégrés dont toutes les filiales sont établies en France, mais aussi à ceux dont certaines filiales sont établies dans un autre État membre de l'UE, sous réserve que ces filiales remplissent les autres conditions d'éligibilité au régime de l'intégration fiscale.	<b>Conformité</b> L'objet de ces dispositions était de définir l'un des avantages attachés à l'intégration fiscale afin de garantir aux groupes se plaçant sous ce régime, qui ne concerne que des sociétés mères et filiales françaises, un traitement fiscal équivalent à celui d'une unique société dotée de plusieurs établissements. En application du droit de l'UE, cet avantage doit également bénéficier aux sociétés mères d'un groupe fiscalement intégré, pour ce qui concerne leurs filiales établies dans un autre État membre. Dès lors, d'une part, les groupes de sociétés dont les filiales sont établies dans un État membre et ceux dont les filiales sont établies dans un État tiers ne sont pas placés dans la même situation. D'autre part, compte tenu de l'objet initial des dispositions contestées, il ne résulte pas de la modification de leur portée une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi. En réservant aux groupes fiscalement intégrés le bénéfice de la neutralisation de la QPFC, le législateur a entendu inciter à la constitution de groupes nationaux, soumis à des conditions particulières de détention caractérisant leur degré d'intégration. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général. La différence de traitement établie entre les groupes fiscalement intégrés et les autres est également en rapport direct avec l'objet de la loi.	n° 2018-699 QPC du 13 avril 2018 – Société Life Sciences Holdings France [Application de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus d'une société établie en dehors de l'Union européenne]	Dr. fisc. 2018, n° 20, comm. 277

Décisions rendues au cours de l'année 2018		Décision			
	Texte de loi	Sens	Référence		
	Exposé succinct de la disposition contestée		Publication		
4	Le § II de l'article 17 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017	Dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2016, le dernier alinéa du § I de l'article 209 du CGI prévoit que « pour les sociétés auxquelles sont consentis des abandons de créances dans le cadre d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce ou lors d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire ouverte à leur nom, la limite de 1 000 000 € mentionnée à l'avant-dernier alinéa du présent article est majorée du montant desdits abandons de créances ». Lui préexistait un dispositif rédigé en des termes différents, introduit au § I de l'article 209 du CGI par la loi de finances pour 2013, selon lequel : « La limite de 1 000 000 € mentionnée au troisième alinéa est majorée du montant des abandons de créances consentis à une société en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce ou dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire ouverte à son nom ». Mais dès l'origine, ces dispositions ont été entendues comme réservant le bénéfice de la majoration du plafond de déficit imputable aux entreprises bénéficiaires d'abandons de créances. Lorsqu'il a réécrit en 2016 la disposition en cause, le législateur a précisé, au § II de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2016 (objet de la QPC), que les nouvelles dispositions avaient « un caractère interprétatif ». La nouvelle rédaction n'aurait ainsi d'autre but que de clarifier les dispositions de 2012.	<b>Conformité</b> En complétant le § I de l'article 209 du CGI par la loi du 29 décembre 2012, le législateur a, ainsi qu'il résulte des travaux préparatoires, entendu donner aux sociétés auxquelles ont été consentis des abandons de créances dans le cadre d'une procédure collective la possibilité de majorer la limite de déficit déductible du bénéfice d'un exercice, à hauteur du montant des abandons de créances qui leur ont été consentis au cours de cet exercice. Il a ainsi entendu soutenir les entreprises en difficulté. Afin de lever toute ambiguïté sur la détermination des sociétés bénéficiaires de cette majoration, la loi du 29 décembre 2016 a remplacé ces dispositions par d'autres, plus claires, ayant le même objet et la même portée. Compte tenu de leur caractère interprétatif, le législateur pouvait, sans porter atteinte à des situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations, rendre ces nouvelles dispositions rétroactivement applicables à compter des exercices clos à partir du 31 décembre 2012 sans méconnaître la garantie des droits.	n° 2018-700 QPC du 13 avril 2018 – Société Technicolor [Report en avant des déficits des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés en cas d'abandons de créances]	Dr. fisc. 2018, n° 16-17, act. 167
5	La première phrase du 7ème alinéa de l'article 223 B du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007	L'article 223 B du CGI, dans sa rédaction contestée, est relatif à la détermination du résultat d'ensemble soumis à l'IS d'un groupe fiscalement intégré. Lorsqu'une société membre d'un tel groupe acquiert, auprès d'un de ses actionnaires, les titres d'une société qui devient ensuite membre de ce groupe, les dispositions contestées imposent, pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe soumis à l'IS, la réintégration des charges financières exposées pour cette acquisition.	<b>Conformité</b> « En adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu faire obstacle à ce que, dans une telle opération financée en tout ou partie par l'emprunt, la prise en compte des bénéfices de la société rachetée, pour la détermination du résultat d'ensemble, soit compensée par la déduction des frais financiers exposés pour cette acquisition. Il a ainsi entendu éviter un cumul d'avantages fiscaux. Des lors, d'une part, les dispositions contestées ne peuvent être regardées comme instituant une présomption de fraude ou d'évasion fiscale. D'autre part, la situation visée par ces dispositions étant effectivement susceptible de donner lieu à un cumul d'avantages fiscaux, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit donc être écarté. »	n° 2018-701 QPC du 20 avril 2018 – Société Mi Développement 2 [Réintégration de certaines charges financières dans le résultat d'ensemble d'un groupe fiscalement intégré]	Dr. fisc. 2018, n° 39, comm. 410

Décisions rendues au cours de l'année 2018			Décision		
	Texte de loi	Exposé succinct de la disposition contestée	Sens	Référence	Publication
6	Les mots « L. 452-1 et L. 452-5 » figurant au 2 <sup>e</sup> alinéa du § III de l'article 1519 HA du CGI dans ses rédactions résultant du décret n° 2015-608 du 3 juin 2015 portant incorporation au CGI de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code et du décret n° 2016-775 du 10 juin 2016 portant incorporation au CGI de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code	Les dispositions contestées fixent le tarif de l'IFER pour les installations dont les tarifs d'utilisation sont régis par les articles L. 452-1 et L. 452-5 du code de l'énergie. Le 1 <sup>er</sup> définit les règles de fixation des tarifs d'utilisation des installations de gaz naturel liquéfié. Le second autorise le pouvoir réglementaire à déroger en raison des modalités particulières d'utilisation des installations ou de la nécessité d'investir dans de nouvelles infrastructures. L'article L. 452-6 permet à l'autorité administrative d'autoriser l'exploitant d'une installation de gaz naturel liquéfié à déroger, notamment, aux règles précédentes. Les requérantes soutiennent que ces dispositions excluraient du champ d'application de l'IFER les installations de gaz naturel liquéfié dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application de l'article L. 452-6, alors que celles relevant des articles L. 452-1 et L. 452-5 du même code y seraient soumises.	<b>Conformité</b> « D'une part le paragraphe I de l'article 1519 HA du code général des impôts assujettit à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux l'ensemble des installations de gaz naturel liquéfié, quelles que soient les règles régissant la fixation de leur tarif d'utilisation. D'autre part, le deuxième alinéa du paragraphe III de cet article fixe le montant de cet impôt pour l'ensemble de ces installations. Dès lors, la circonstance que l'article L. 452-6 ne soit pas mentionné par les dispositions contestées n'exonère pas de cette imposition les installations qui relèvent de cet article. »	n° 2018-708 QPC du 1 <sup>er</sup> juin 2018 – Société Elengy et autre [Assujettissement des installations de gaz naturel liquéfié à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux]	Dr. fisc. 2018, n° 23, act. 247
7	La seconde phrase du 3 <sup>ème</sup> alinéa de l'article L. 723-3 du CSS dans sa rédaction résultant de la loi n° 94-637 du 25 juillet 1994 relative à la sécurité sociale	L'article L. 723-3 du CSS porte sur deux modalités de financement du régime d'assurance vieillesse de base des avocats, géré par la CNBF. La première consiste en l'affectation à ce financement des droits alloués aux avocats pour la plaidoirie et perçus par eux, au titre de leur activité propre comme de celle des avocats salariés qu'ils emploient. La seconde correspond au versement d'une « contribution équivalente » aux droits de plaidoirie par les avocats dont la plaidoirie ne constitue pas l'activité principale. Selon la société requérante, ces dispositions méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, dans la mesure où la contribution au financement du régime d'assurance vieillesse des avocats n'est pas plafonnée lorsqu'elle est versée sous la forme de droits de plaidoirie alors qu'elle l'est, pour les avocats dont la plaidoirie n'est pas l'activité principale, lorsqu'ils acquittent la « contribution équivalente » à ces droits.	<b>Conformité</b> Les droits de plaidoirie qui sont dus pour chaque plaidoirie par les clients des avocats ou la partie condamnée aux dépens et sont ensuite reversés à la CNBF ne constituent pas une cotisation personnelle des avocats grevant leurs revenus professionnels, à l'inverse de la « contribution équivalente » qui pèse directement sur les revenus professionnels des avocats qui y sont assujettis. En instaurant une différence de traitement entre les avocats dont la plaidoirie est l'activité principale et leurs confrères, le législateur a entendu tenir compte de la participation particulière au service public de la justice que constitue l'activité de plaidoirie. Afin de limiter la charge pesant ainsi sur les revenus des avocats dont la plaidoirie n'est pas l'activité principale, le législateur a instauré un plafonnement de la « contribution équivalente ». Dès lors, la différence de traitement résultant de l'absence de plafonnement des droits de plaidoirie reversés est justifiée par le fait que la « contribution équivalente » pèse sur les avocats qui y sont assujettis alors que les droits de plaidoirie pèsent sur les justiciables et non sur les avocats qui les reversent. Cette différence de traitement, fondée sur une différence de situation, est en rapport avec l'objet de la loi.	n° 2018-716 QPC du 29 juin 2018 – Société Guillemain et Msika [Droits de plaidoirie et financement du régime d'assurance vieillesse des avocats]	Numéro JurisData : 2018-011912

Décisions rendues au cours de l'année 2018			Décision		
	Texte de loi	Exposé succinct de la disposition contestée	Sens	Référence	Publication
8	Les mots « <i>d'une succession ou</i> » figurant à la première phrase du § IV de l'article 150-0 A du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011	En application du 1 du § I de l'article 150-0 A du CGI, en principe, en cas de partage de valeurs mobilières indivises avec versement d'une soule par l'attributaire, la plus-value de cession réalisée par les autres co-indivisaires est imposée entre leurs mains. En cas de cession ultérieure de ces valeurs mobilières par l'attributaire, la plus-value de cession imposable est déterminée en tenant compte, pour la fraction de ces valeurs détenue depuis le partage, de la soule versée aux autres co-indivisaires. Par dérogation, les dispositions contestées du § IV de ce même article excluent l'application de cette règle aux partages de valeurs mobilières en indivision dépendant d'une succession. Par ailleurs, la dernière phrase de ce § précise que ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété « <i>dans la mesure des soultes ou plus-values</i> ». Il en résulte que, lors du partage, les co-indivisaires non attributaires ne sont pas imposés sur la plus-value correspondant à la soule reçue. En cas de cession ultérieure de ces valeurs mobilières par l'attributaire, ce dernier étant ainsi réputé détenir le bien depuis l'origine de l'indivision, la plus-value de cession qu'il réalise est déterminée sans considération de la soule versée aux co-indivisaires.	<b>Conformité</b> Le législateur a entendu fixer des modalités spécifiques d'imposition des plus-values pour faciliter la conclusion d'accords familiaux permettant la sortie d'indivisions successorales. L'indivision conventionnelle est le choix des indivisaires alors que l'indivision résultant d'une succession s'impose à eux par détermination de la loi. En instituant ce régime dérogatoire, le législateur a traité différemment des personnes placées dans des situations différentes. La différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi. De plus, d'une part, l'attributaire d'un bien provenant d'une indivision successorale est seul en mesure d'en disposer à l'issue du partage et de réaliser une plus-value lors de la revente de ce bien. Par conséquent, il se trouve dans une situation différente de celle de ses co-indivisaires. D'autre part, la circonstance que la soule versée par l'attributaire à ses co-indivisaires ne soit pas prise en compte pour le calcul de la plus-value réalisée lors de la revente du bien est une contrepartie du mécanisme dérogatoire institué par le législateur en vue de favoriser la conclusion d'accords familiaux. Enfin, lors de la revente ultérieure du bien, l'attributaire n'est pas imposé sur une autre plus-value que celle attachée à un bien dont il dispose effectivement. Par conséquent, en adoptant les dispositions contestées, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi et n'a pas méconnu l'exigence de prise en compte des capacités contributives.	n° 2018-719 QPC du 13 juillet 2018 – M <sup>me</sup> Estelle M. [Imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières issues d'un partage successoral]	Dr. fisc. 2018, n° 29, act. 333
9	Les mots « <i>ainsi que les ports gérés par des collectivités territoriales, des établissements publics ou des sociétés d'économie mixte</i> » figurant au 2° de l'article 1449 du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010	Les dispositions contestées exonèrent de la CFE, au titre de la gestion des ports autres que de plaisance, les collectivités territoriales, les établissements publics et les SEM. Elles ont succédé aux dispositions instituant une exonération de TP au bénéfice des mêmes gestionnaires d'un port. La requérante reproche à ces dispositions de priver du bénéfice de l'exonération de CFE les sociétés commerciales de droit commun à qui une collectivité publique a confié, en tout ou partie, la gestion d'un service public portuaire. Cette différence de traitement, fondée sur le seul mode d'exploitation du port, ne serait justifiée ni par une différence de situation ni par un motif d'intérêt général.	<b>Non conformité partielle – effet différé</b> Il résulte des travaux préparatoires de la loi du 29 juillet 1975 qu'en instituant cette exonération, le législateur a entendu favoriser l'investissement public dans les infrastructures portuaires, poursuivant un objectif d'intérêt général. À cette fin, il a réservé l'exonération aux personnes publiques assurant elles-mêmes la gestion d'un port ainsi qu'aux sociétés à qui elles ont confié cette gestion et dont elles détiennent une part significative du capital. En privant de l'exonération les sociétés, autres que les SEM, dont le capital est privé, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi. Toutefois, ces dispositions excluent de leur champ d'application d'autres sociétés susceptibles de gérer un port dont le capital peut être significativement, voire totalement, détenu par des personnes publiques. Tel est notamment le cas des SPL. De la sorte, le législateur a, compte tenu de l'objectif qu'il s'est assigné, méconnu les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Par conséquent, les mots « <i>ou des sociétés d'économie mixte</i> » figurant au 2° de l'art. 1449 du CGI sont contraires à la Constitution tandis que le reste des dispositions contestées est conforme. L'abrogation immédiate aurait pour effet d'étendre l'application d'un impôt à des personnes qui en ont été exonérées par le législateur, d'où un report au 01.01.2019.	n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018 – Société de carénage [Exonération de certains ports de la cotisation foncière des entreprises]	Dr. fisc. 2018, n° 49, comm. 492

Décisions rendues au cours de l'année 2018					
	Texte de loi	Exposé succinct de la disposition contestée	Décision		
			Sens		
			Référence		
			Publication		
10	Le 1 <sup>er</sup> , les première et dernière phrases du 4 <sup>ème</sup> alinéa et le 6 <sup>ème</sup> alinéa de l'article L. 380-2 du CSS dans sa rédaction résultant de la loi n° 2015-1702 du 21 décembre 2015 de financement de la sécurité sociale pour 2016	<p>Selon l'article L. 160-1 du CSS, toute personne travaillant ou, lorsqu'elle n'exerce pas d'activité professionnelle, résidant en France de manière stable et régulière bénéficie de la prise en charge de ses frais de santé. Selon l'article L. 380-2 du même code, ces personnes sont redevables d'une cotisation annuelle lorsque leurs revenus tirés d'activités professionnelles exercées en France sont inférieurs à un seuil fixé par décret et lorsqu'elles n'ont perçu ni pension de retraite, ni rente, ni allocation de chômage au cours de l'année considérée. Cette cotisation est fixée en pourcentage du montant des revenus fonciers, des RCM, des plus-values de cession, des BIC non professionnels et des BNC non professionnels, dépassant un plafond fixé par décret.</p> <p>Selon les requérants, cette cotisation est une imposition de toute nature et présente un caractère confiscatoire. L'article L. 380-2 serait contraire à l'article 34 de la Constitution puisqu'il renvoie au pouvoir réglementaire les modalités de recouvrement de l'imposition qu'il crée.</p> <p>Ils estiment en outre que ces dispositions instaurent une différence de traitement entre les personnes exerçant une activité professionnelle et celles n'en exerçant pas ou exerçant une activité faiblement bénéficiaire ou déficitaire, et traitent de manière différente les couples disposant de revenus analogues, selon la répartition de ces revenus au sein du couple.</p> <p>De plus, en l'absence de mécanisme de plafonnement, les dispositions de l'article L. 380-2 feraient peser une charge disproportionnée sur les personnes assujetties. Par ailleurs, pour un même régime de sécurité sociale, les assurés soumis à cette cotisation contribuent davantage à ce régime pour un droit à prestation égal à celui des autres assurés.</p> <p>Enfin, ces dispositions créeraient des effets de seuil et, s'appliquant aux personnes dont l'activité est déficitaire, entraîneraient alors la taxation de leurs revenus non professionnels, y compris exceptionnels.</p>	<p><b>Conformité – réserve</b></p> <p>Les cotisations dues au titre de la protection universelle maladie, en application de l'article L. 380-2 du CSS, ne revêtent pas le caractère d'une imposition de toute nature. Elles sont acquittées exclusivement par des personnes bénéficiant, en cas de maladie ou de maternité, de la prise en charge de leurs frais de santé et sont affectées au financement de ces frais. Elles sont, pour les personnes qui en sont redevables, des versements à caractère obligatoire constituant la contrepartie légale du bénéfice des prestations en nature qui leur sont servies par la branche maladie et maternité de la sécurité sociale.</p> <p>En créant une différence de traitement entre les assurés pour la détermination des modalités de leur participation au financement de l'assurance maladie selon le montant de leurs revenus professionnels, l'article L. 380-2 du CSS se base sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts poursuivis. Le législateur a entendu faire contribuer à la prise en charge des frais de santé les personnes ne percevant pas de revenus professionnels ou percevant des revenus professionnels insuffisants pour que les cotisations assises sur ces revenus constituent une participation effective à cette prise en charge.</p> <p>La seule absence de plafonnement d'une cotisation dont les modalités de détermination de l'assiette ainsi que le taux sont fixés par voie réglementaire n'est pas, en elle-même, constitutive d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Toutefois, il appartient au pouvoir réglementaire de fixer ce taux et ces modalités de façon à ce que la cotisation n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.</p>	n° 2018-735 QPC du 27 septembre 2018 – M. Xavier B. et autres [Cotisation due au titre de la protection universelle maladie]	JurisData n° 2018-016248

Décisions rendues au cours de l'année 2018					
	Texte de loi	Exposé succinct de la disposition contestée	Décision		
			Sens	Référence	Publication
11	Le § III de l'article L. 651-5-1 du CSS dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la sécurité sociale pour 2011	Le § II de l'article L. 651-5-1 du CSS institue une procédure de demande de renseignements pouvant être mise en œuvre par l'organisme chargé du recouvrement de la C3S. Le § III de ce même article prévoit : « En cas de défaut de réponse à la demande de renseignements et de documents ou à la mise en demeure mentionnée au II ou en cas de réponse insuffisante à la mise en demeure, il est appliqué une majoration dans la limite de 5 % du montant des sommes dues par le redevable ».	<b>Conformité – réserve</b> Les obligations dont la méconnaissance est ainsi sanctionnée ont trait à la délivrance de renseignements et documents nécessaires à l'établissement de la contribution. En réprimant leur méconnaissance, le législateur a entendu renforcer la procédure de contrôle sur pièces de cette contribution. Il a ainsi poursuivi l'OVC de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. De plus, d'une part, en punissant d'une majoration de la contribution due au titre de l'année le manquement à des obligations destinées à en assurer l'établissement, le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction. D'autre part, en retenant un taux de 5 %, qui ne constitue qu'un taux maximal pouvant être modulé, sous le contrôle du juge, par l'organisme chargé du recouvrement, le législateur a retenu une sanction qui n'est pas manifestement hors de proportion avec la gravité de l'infraction.	n° 2018-736 QPC du 5 octobre 2018 – Société CSF [Sanction du défaut de réponse à la demande de renseignements et de documents pour l'établissement de la contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés]	Dr. fisc. 2018, n° 42-43, act. 465
12	Le 1 <sup>er</sup> alinéa de l'article 1740 A du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie	Les dispositions contestées sanctionnent la délivrance irrégulière de documents permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposable, un crédit ou une réduction d'impôt. Le montant de cette amende correspond à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers. L'amende est appliquée sans considération de la bonne foi de l'auteur du manquement sanctionné.	<b>Non conformité totale – effet différé</b> En adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre la délivrance abusive ou frauduleuse d'attestations ouvrant droit à un avantage fiscal. Il a ainsi poursuivi l'OVC de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Toutefois, en sanctionnant d'une amende d'un montant égal à l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers ou à 25 % des sommes indûment mentionnées sur le document sans que soit établi le caractère intentionnel du manquement réprimé, le législateur a institué une amende revêtant un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de ce manquement. Par conséquent, le premier alinéa de l'article 1740 A méconnaît le principe de proportionnalité des peines et est contraire à la Constitution	n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018 – Société Dom Com Invest [Sanction de la délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers d'obtenir un avantage fiscal]	Dr. fisc. 2018, n° 42-43, act. 470
13	Les mots « en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement » figurant au 9 <sup>o</sup> bis de l'article 81 du CGI dans ses rédactions résultant des lois n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire, n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015	En vertu du 9 <sup>o</sup> bis de l'article 81 du CGI, sont affranchies d'IR les rentes viagères visant à réparer un préjudice corporel ayant entraîné une incapacité permanente totale lorsqu'elles sont versées en exécution d'une décision de justice. Celles versées en réparation d'un même préjudice en application d'une transaction ne bénéficient pas de ce régime fiscal.	<b>Non conformité totale</b> Les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les victimes d'un même préjudice corporel. Cette différence de traitement est sans rapport avec l'objet de la loi, qui est de faire bénéficier d'un régime fiscal favorable les personnes percevant une rente viagère en réparation du préjudice né d'une incapacité permanente totale. Par conséquent, les dispositions contestées méconnaissent les articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789.	n° 2018-747 QPC du 23 novembre 2018 – M. Kamel H. [Assujettissement à l'impôt sur le revenu des rentes viagères servies en réparation d'un préjudice corporel]	Dr. fisc. 2018, n° 48, act. 514

Décisions rendues au cours de l'année 2018					
	Texte de loi	Exposé succinct de la disposition contestée	Décision	Publication	
			Sens	Référence	
14	<p>Les a et b du 1 de l'article 1728 du CGI, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités et les mots « soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits » figurant au 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 1741 du même code dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière</p>	<p>Le 1 de l'article 1728 du CGI sanctionne d'une majoration des droits mis à la charge du contribuable certaines omissions déclaratives. Les a et b de ce 1 prévoient que cette majoration est respectivement égale à « 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ; 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ».</p> <p>Le 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 1741 du CGI punit d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de 5 ans le fait pour quiconque de se soustraire frauduleusement ou de tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement des impôts, notamment dans les conditions suivantes : « soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits ».</p> <p>Les requérants soutiennent que le fait qu'une même omission déclarative puisse faire l'objet, à la fois, des poursuites administratives et pénales des dispositions des articles 1728 et 1741 méconnaît les principes de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines. Ils font valoir sur le fondement de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel (n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC), que l'omission déclarative en matière fiscale ne présenterait pas le degré de gravité susceptible de justifier le cumul de ces deux poursuites. Selon les parties intervenantes, faute d'avoir défini des critères objectifs relatifs à la gravité des omissions déclaratives, le législateur aurait également violé le principe de légalité des délits et des peines.</p>	<p><b>Conformité – réserve</b></p> <p>Prises isolément, les dispositions du 1 de l'article 1728 du CGI ne sont pas contraínes aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines. De même, sous la réserve qu'elles ne permettent pas qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale, les dispositions de l'article 1741 du CGI ne sont pas contraínes aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines.</p> <p>Une personne sanctionnée sur le fondement de l'article 1728 est susceptible de faire également l'objet de poursuites pénales sur le fondement de l'article 1741. Ces dispositions permettent d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, dissuasive et répressive. Le recouvrement de la nécessaire contribution publique et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves. Aux contrôles à l'issue desquels l'administration fiscale applique des sanctions pécuniaires peuvent ainsi s'ajouter des poursuites pénales dans des conditions et selon des procédures organisées par la loi. Le principe de nécessité des délits et des peines ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions. Ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves d'omission déclarative frauduleuse (montant des droits fraudés, nature des agissements de la personne poursuivie, circonstances de leur intervention). Sous ces réserves, la combinaison des exigences découlant des articles 8 et 13 de la Déclaration de 1789 permet que les contribuables auteurs des manquements les plus graves puissent faire l'objet de procédures complémentaires et de sanctions proportionnées en application des dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741.</p>	<p>n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018 – M. Thomas T. et autre [Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale]</p>	<p>Dr. fisc. 2018, n° 48, act. 516</p>

Décisions rendues au cours de l'année 2018					
	Texte de loi	Exposé succinct de la disposition contestée	Décision		
			Sens		
			Référence		
			Publication		
15	Le 1 du § IX de l'article 209 du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011	Le 1 du § IX de l'article 209 prévoit, par principe, la réintégration dans le résultat imposable des charges financières afférentes à l'acquisition de certains titres de participation. Par exception, ces dispositions permettent que ces charges soient déduites lorsqu'il est démontré que la société détentrice des titres, sa société mère ou l'une de ses sociétés, seurs, si elles sont établies en France, exercent le pouvoir de décision sur les titres et, le cas échéant, exercent effectivement le pouvoir de contrôle ou d'influence sur la société acquise. La société requérante reproche à ces dispositions de réserver la déduction de ces charges financières aux cas dans lesquels les pouvoirs de décision et de contrôle sur la société acquise sont exercés par la société détentrice des titres, sa société mère ou une autre société du même groupe même lorsqu'elles sont établies en France. La requérante reproche également au législateur d'avoir institué une présomption irréfragable de fraude fiscale.	<p><b>Conformité – réserve</b></p> <p>Les dispositions contestées traitent différemment les sociétés détentrices des titres de participation au regard du droit à déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de ces titres selon la nature de leurs liens avec les sociétés qui exercent le pouvoir de décision et, le cas échéant, le pouvoir de contrôle sur les sociétés acquises. En adoptant ces dispositions, le législateur a entendu faire obstacle à l'optimisation fiscale consistant pour une société établie à l'étranger, à rattacher des charges financières au résultat d'une société de son groupe établie en France afin de bénéficier du régime français de déduction de ces charges alors que les pouvoirs de décision et de contrôle sur la société acquise sont exercés à l'étranger. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général. Ces dispositions ne sauraient, toutefois, sans instaurer une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi, interdire la déduction de ces charges financières lorsqu'il est démontré que le pouvoir de décision sur ces titres et, le cas échéant, le pouvoir de contrôle effectif sur la société acquise sont exercés par des sociétés établies en France autres que les sociétés mère ou seur de la société détentrice des titres et appartenant au même groupe que cette dernière.</p> <p>Compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur de faire obstacle à une pratique d'optimisation fiscale, ces dispositions ne peuvent être regardées comme instituant une présomption de fraude ou d'évasion fiscales. Sous la réserve précédente, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi et ces dispositions sont conformes à la Constitution.</p>	n° 2018-748 QPC du 30 novembre 2018 – Société Zimmer Biomet France Holdings [Réintégration dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation]	Dr. fisc. 2018, n° 49, act. 524
16	Les mots « et d'assistance » figurant au 1° du § II de l'article 1408 du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement	Les dispositions déferées prévoient que sont exonérés de la TH : « Les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les établissements visés aux articles 12 et 13 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale ». La requérante soutient que ces dispositions méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, en ce qu'elles réservent le bénéfice de l'exonération de TH aux établissements publics d'assistance, en excluant ainsi les établissements privés d'assistance à but non lucratif.	<p><b>Conformité</b></p> <p>Les dispositions contestées instituent ainsi une différence de traitement entre les locaux des établissements publics d'assistance et ceux des établissements privés d'assistance à but non lucratif.</p> <p>Les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques n'imposent pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public. En instituant une exonération de TH au bénéfice des seuls établissements publics d'assistance, le législateur a pu traiter différemment des personnes placées dans des situations différentes. Cette différence de traitement étant en rapport avec l'objet de la loi et fondée sur des critères objectifs et rationnels, les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés.</p>	n° 2018-752 QPC du 7 décembre 2018 – Fondation Ildys [Exonération de taxe d'habitation en faveur de certains établissements publics]	Dr. fisc. 2018, n° 50, act. 544

Décisions rendues au cours de l'année 2018				
	Exposé succinct de la disposition contestée	Décision		
	Texte de loi	Sens		
		Référence		
		Publication		
17	<p>Le 2° de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 2 juillet 2004, les mots « <i>meuble corporel</i> » et « <i>meubles corporels</i> » figurant respectivement au dernier alinéa de son article 1<sup>er</sup> et au dernier alinéa de son article 2, ses articles 4, 5 et 7, les 1° à 4° de son article 6, ses articles 28 et 29, les 2° et 3ème alinéas du § I et le § III de son article 37</p>	<p><b>Conformité</b></p> <p>Concernant l'exonération de certains biens exportés en dehors du territoire ultramarin où ils sont produits destinés à l'exportation en dehors de ces territoires, le Conseil constitutionnel estime qu'elle vise « <i>non à établir une différence de traitement entre ces derniers biens et les premiers, mais au contraire, à garantir l'égalité de traitement entre eux</i> ». L'exonération des produits ayant déjà été soumis à l'octroi de mer, lors de leur livraison, en Guyane ou dans le Marché unique antillais, et ensuite importés dans l'un ou l'autre de ces territoires est également validée au motif qu'une double taxation aurait pour conséquence de désavantager les produits de ces territoires en ce que leur prix serait doublement alourdi, altérant leur attractivité. De plus, le législateur a entendu, s'agissant de la Guyane et du Marché unique antillais « <i>lever un obstacle au commerce entre ces territoires ultramarins situés à proximité les uns des autres</i> », motif d'intérêt général justifiant la différence de traitement.</p> <p>L'exonérations concernant certains biens produits localement est validée par le Conseil puisqu'elle résulte de l'intention du législateur de « <i>tenir compte des difficultés particulières auxquelles ces régions ultramarines sont confrontées, qui grèvent la compétitivité des entreprises qui y sont établies, et ainsi préserver le tissu économique local</i> » et « <i>compte tenu de cet objectif les écarts de taxation à l'octroi de mer autorisés par les dispositions contestées (...) ne sont pas constitutifs d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques</i> ».</p> <p>Quant au champ d'application matériel limité de l'octroi de mer, il est validé car « <i>les activités de prestation de services ou de construction immobilière destinées au marché local ayant par nature vocation à être effectuées sur place, elles sont moins sujettes que celles de livraisons de biens meubles à la concurrence éventuelle d'entreprises établies en dehors des régions ultramarines en cause</i> ».</p> <p>Enfin, la possibilité pour les conseils régionaux d'exonérer l'importation de marchandises destinées à un certaines activités est déclarée conforme car permettant « <i>d'éviter que le coût de certaines activités se trouve augmenté par l'octroi de mer grevant le prix des importations indispensables à leur exercice</i> », ce qui contribue à la préservation de la compétitivité de certains secteurs de l'économie locale et à la limitation du coût de certaines missions de service public</p>	<p>n° 2018-750/751 QPC du 7 décembre 2018 – Société Long Horn International et autre [Régime juridique de l'octroi de mer]</p>	<p>Dr. fisc. 2018, n° 51-52, comm. 513</p>

Décisions rendues au cours de l'année 2018				
		Décision		
Texte de loi		Sens	Référence	
Exposé succinct de la disposition contestée		Publication		
18	La seconde phrase du 5ème alinéa du § 1 de l'article 194 du CGI dans sa rédaction résultant de la loi 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007	<p><b>Conformité</b></p> <p>En excluant la pension alimentaire pour apprécier si l'un des parents assume la charge principale de l'enfant, le législateur a entendu tenir compte de ce que cette pension opère un transfert de revenus dans le but de permettre au parent qui la reçoit de faire face aux besoins de l'enfant pour la charge qui lui incombe.</p> <p>De plus, l'attribution de cette majoration de quotient familial à parts égales entre les parents, séparés ou divorcés, d'un enfant en résidence alternée, résulte du fait qu'ils sont réputés s'acquitter à parts égales des dépenses liées à son entretien. Dès lors, en excluant également dans ce cas la prise en compte de la pension alimentaire versée par l'un des parents pour rapporter la preuve qu'il assume la charge principale de l'enfant, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi.</p> <p>Par ailleurs, d'une part, si le parent d'un enfant en résidence alternée ne peut pas déduire de ses revenus imposables la pension alimentaire qu'il verse, il bénéficie de la moitié de la majoration de quotient familial. D'autre part, la présomption de prise en charge à parts égales peut être renversée sur le fondement des dépenses, autres que celles résultant de la pension alimentaire, acquittées pour l'entretien de l'enfant. Enfin, la convention de divorce homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents peuvent retenir une autre répartition que, celle, de principe, retenue par la loi.</p> <p>Les dispositions contestées n'entraînent donc pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.</p>	<p>n° 2018-753 QPC du 14 décembre 2018 – M. Jean-Guilhem G.</p> <p>[Attribution de la majoration de quotient familial pour enfant mineur en résidence alternée]</p>	<p>Dr. fisc. 2018, n° 51-52, act. 564</p>

Mots-Clés : Chronique - Droit constitutionnel fiscal - Année 2019