

195 Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2019

Marc PELLETIER,

professeur à l'université Paris VIII – directeur du CRJPF,
avocat associé – Frenkel & Associés



Dans le prolongement de l'année 2018, l'année 2019 a vu le Conseil constitutionnel faire preuve d'une grande retenue à l'égard des dispositions législatives qui ont été soumises à son contrôle. Sans abandonner explicitement des solutions et raisonnements antérieurs, le Conseil a toutefois restreint leur portée.

1 - Pour la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel, les années se suivent et se ressemblent. Après une année 2018 marquée par un recul de l'intensité de son contrôle, cette nouvelle orientation de la jurisprudence constitutionnelle s'est confirmée au cours de l'année 2019. Bien qu'elles fassent toujours l'objet de saisines nombreuses, les dispositions législatives intéressant la matière fiscale n'ont pas donné lieu à des décisions majeures durant l'année écoulée. C'est dorénavant la matière pénale qui semble privilégiée avec un nombre également soutenu de saisines et plusieurs décisions significatives dont la plus importante, au plan jurisprudentiel, est celle instituant un contrôle des règles de prescription pénale portant sur la proportionnalité entre la gravité de l'infraction et la durée de la prescription applicable¹. Depuis l'arrivée d'un nouveau président et d'un nouveau secrétaire général, le Conseil constitutionnel semble se désintéresser progressivement de la matière fiscale². À ce titre, il

convient d'observer qu'au cours de l'année 2019 une seule décision de QPC intéressant la matière fiscale, au sens large³, a conduit le Conseil à déclarer des dispositions contraires à la Constitution sans que cela ait pour autant le moindre effet concret⁴. Au plan statistique, cette situation tranche avec celles rencontrées au cours des années 2010 à 2018 où un nombre sensiblement plus élevé de déclarations d'incons-

1. *Cons. const.*, 24 mai 2019, n° 2019-785 QPC : *JurisData* n° 2019-008915 ; *JCP G* 2019, *doctr.* 787, B. Mathieu et A.-L. Cassard-Valembois ; *Dr. pén.* 2019, *comm.* 123, note Ph. Conte ; *D.* 2019, p. 1815, note J.-B. Perrier ; *D.* 2019, p. 1626, obs. J. Pradel ; *Gaz. Pal.* 16 juill. 2019, n° 26, p. 34, obs. F. Malhière ; *Titre VII*, n° 3, oct. 2019, obs. E. Bonis. La portée effective d'un tel principe devrait néanmoins rester limitée de sorte qu'il aura vraisemblablement une vertu essentiellement symbolique, même s'il peut avoir certains effets d'entraînement sur la jurisprudence du juge pénal (*V. infra*) ou l'activité législative. Même si ce principe est pour l'heure cantonné à la sphère pénale (*V. commentaire* p. 24), son application en matière fiscale a été envisagée par Jérôme Turot, V. J. Turot, *De la proportionnalité en matière de prescription* : *Dr. fisc.* 2019, n° 27, étude 312. Parmi les innovations de l'année 2019, on signalera également la reconnaissance d'un principe de publicité des audiences devant les juridictions civiles et administratives dérivant des articles 6 et 16 de la Déclaration qui a été consacré au § 102 de la décision – la plus longue de l'histoire du Conseil avec 395 paragraphes – du 21 mars 2019, *Cons. const.*, 21 mars 2019, n° 2019-778 DC, *loi de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice* : *JurisData* n° 2019-004275.

2. De manière plus anecdotique, on observera que les commentaires accompagnant les décisions intéressant la matière fiscale sont mis en ligne sur le site du Conseil constitutionnel dans des délais de plus en plus longs.

3. *Cons. const.*, 15 févr. 2019, n° 2018-764 QPC, *Paulo M* : *JurisData* n° 2019-002475 ; *JCP A* 2019, *act.* 119, C. Friedrich, *Dr. pén.*, 2019, n° 4, *comm.* 71, J.-H. Robert. Il s'agissait des dispositions de l'article 65 du Code des douanes relatives au droit de communication des données de connexion dont bénéficient les agents des douanes dans leur rédaction antérieure à la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude. Le Conseil a estimé ces dispositions contraires au droit au respect de la vie privée – qu'il a rattaché, dans cette décision, non seulement à l'article 2 mais également (par erreur ?) à l'article 4 de la Déclaration de 1789 – au motif que « si le législateur a réservé à certains agents des douanes soumis au respect du secret professionnel le pouvoir d'obtenir ces données dans le cadre d'opérations intéressant leur service et ne leur a pas conféré un pouvoir d'exécution forcée, il n'a assorti la procédure prévue par les dispositions en cause d'aucune autre garantie ». Le Conseil constitutionnel a ainsi fait application du dernier état de sa jurisprudence, tel qu'il résulte de sa décision du 5 août 2015 sur la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques (*Cons. const.*, *déc.*, 5 août 2015, n° 2015-715 DC : *JCP E* 2015, *act.* 651) et qu'il avait précédemment mis en œuvre à l'égard des pouvoirs équivalents dont disposent les enquêteurs de l'AMF, *Cons. const.*, 21 juill. 2017, n° 2017-646/647 QPC, *M. Alexis K. et a.* : *JurisData* n° 2017-015012.

4. Les dispositions litigieuses ayant été abrogées par la loi du 23 octobre 2018, le Conseil n'était logiquement pas en mesure de prononcer une telle censure. Il a jugé, pour le passé, que « la remise en cause des mesures prises sur le fondement des dispositions déclarées contraires à la Constitution méconnaîtrait les objectifs de valeur constitutionnelle de sauvegarde de l'ordre public et de recherche des auteurs d'infractions et aurait ainsi des conséquences manifestement excessives. Par suite, ces mesures ne peuvent être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité ».

titutionnalité – et de conformité sous réserve – était rendu⁵. Depuis les débuts de la QPC, jamais le Conseil constitutionnel n'a été si peu sévère à l'encontre des dispositions fiscales qui lui ont été déferées qu'au cours de l'année 2019. Le contrôle *a priori* n'a pas davantage été l'occasion pour le Conseil constitutionnel de sanctionner le législateur avec des censures limitées et de portée relativement modeste prononcées lors de l'examen des lois financières de fin d'année – loi de finances et loi de financement de la sécurité sociale. Indépendamment des censures fondées sur la méconnaissance des règles procédurales applicables à ces textes (prohibition des cavaliers, respect de la règle dite de l'entonnoir), le Conseil n'a prononcé, dans sa décision du 27 décembre 2019⁶, qu'une censure partielle des dispositions de la loi de finances pour 2020 relatives à l'utilisation à titre expérimental des données des réseaux sociaux et des plateformes en ligne à des fins de contrôle fiscal⁷. Si le Conseil constitutionnel a maintenu les principales tendances qui se dégagent de sa jurisprudence la plus récente, il est toutefois revenu, au cours de l'année 2019, sur la portée de certaines solutions plus anciennes.

5. Pour être précis, seule l'année 2012 a connu une situation voisine avec une seule décision de conformité sous réserve et aucune déclaration d'inconstitutionnalité sur quinze affaires – seulement – soumises au Conseil constitutionnel durant l'année. Toutefois, le contrôle de constitutionnalité *a priori* des lois fiscales était sensiblement plus dynamique cette année-là.

6. *Cons. const.*, 27 déc. 2019, n° 2019-796 DC : *Dr. fisc.* 2020, n° 1, *comm.* 6.

7. Sur ce point, on observera que la limitation de ce procédé aux « contenus [qui] doivent être manifestement rendus publics par les utilisateurs de ces sites » (pt 87) – qui font manifestement écho aux données « manifestement rendues publiques » visées dans le RGPD – donnait peu de prise à une atteinte effective au respect de la vie privée et limitait les possibilités d'application de la jurisprudence dégagée dans la décision précitée du 5 août 2015 sur la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques – et réaffirmée dans la décision du 15 février 2019, *Cons. const.*, 15 févr. 2019, n° 2018-764 QPC, *Paulo M, préc.* Bien que d'une portée limitée dans l'immédiat, la décision du Conseil constitutionnel n'est pas dénuée d'importance. La censure de l'utilisation des données des réseaux sociaux pour rechercher les manquements à l'obligation de souscrire une déclaration dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure repose sur un impératif de cohérence. Ainsi que le précise le Conseil constitutionnel, « dans une telle situation, l'Administration, qui a mis en demeure le contribuable de produire sa déclaration, a déjà connaissance d'une infraction à la loi fiscale, sans avoir besoin de recourir au dispositif automatisé de collecte de données personnelles » (pt 94). Ensuite, le Conseil constitutionnel a pris soin de préciser que « pour apprécier s'il convient de pérenniser le dispositif expérimental en cause au terme du délai de trois ans fixé par la loi, il appartiendra au législateur de tirer les conséquences de l'évaluation de ce dispositif et, en particulier, au regard des atteintes portées aux droits et libertés précités et du respect des garanties précitées, de tenir compte de son efficacité dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. À la lumière de cette évaluation, la conformité à la Constitution de ce dispositif pourra alors de nouveau être examinée » (pt 96). Cette solution est destinée à éviter tout contournement du caractère expérimental de cette mesure. Ainsi que le précise le commentaire officiel de la décision : « la pérennisation d'un tel dispositif est susceptible de faire l'objet d'un contrôle de constitutionnalité, sans que puisse s'y opposer l'autorité de chose jugée attachée à la décision commentée » (p. 15).

Sur le terrain du principe d'égalité devant les charges publiques, on relèvera également que cette décision admet, à propos de la création d'une zone « premium » pour la taxe sur les bureaux en Île de France et de la taxe de solidarité sur les billets d'avions, la validité d'un « objectif de rendement budgétaire » poursuivi par le législateur. Ainsi que le relève Nicolas Jacquot (*N. Jacquot, La loi de finances pour 2020 à l'épreuve du Conseil constitutionnel : une affaire d'objectif* : *FR 3/2020*), ce nouveau vocable est « loin d'être anodin » par rapport à sa jurisprudence du 30 septembre 2016 (*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), dans laquelle il avait affirmé qu'un tel objectif ne constitue pas, en lui-même, une raison d'intérêt général de nature à justifier des différences de traitement entre personnes placées dans la même situation. Il n'est pas à exclure que se profile une évolution de la jurisprudence relative au principe d'égalité devant les charges fiscales qui pourrait se traduire aussi bien par un recul du contrôle exercé par le Conseil que par un certain renforcement.

2 - Parmi l'abondante jurisprudence rendue par le Conseil d'État et la Cour de cassation en qualité de juges du filtre, plusieurs décisions de non-renvoi méritent d'être mentionnées.

Au début de l'année 2019, le Conseil d'État est venu préciser que les annexes budgétaires des projets des lois de finances – les bleus budgétaires – ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'une QPC. Bien qu'elles ne soient pas détachables du projet de loi de finances, dont elles font partie intégrante, « les prévisions relatives à la répartition des crédits entre les actions des différents programmes, qui sont destinées à l'information du Parlement et ne revêtent pas de caractère contraignant pour le Gouvernement, ne peuvent, en tout état de cause, être regardées comme des dispositions législatives au sens et pour l'application de l'article 61-1 de la Constitution et de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 »⁸. Si cette solution ne surprend guère, sa motivation a toutefois pu être critiquée⁹ au regard des exigences posées par la LOLF.

De manière relativement prévisible dans le contexte actuel de promotion de la sécurité juridique en faveur de l'Administration¹⁰, le Conseil d'État a également refusé de renvoyer une QPC fondée sur la méconnaissance des garanties de l'article 16 relatives au droit au recours et dirigée contre les dispositions de la loi de finances rectificative pour 2010 relatives à la réforme de la valeur locative cadastrale des locaux professionnels. S'inspirant des solutions traditionnellement appliquées par le juge administratif à l'égard des actes non réglementaires définitifs¹¹, ces dispositions prévoyaient notamment qu'une fois le délai de recours en annulation expiré, la délimitation des secteurs d'évaluation ne pouvait plus faire l'objet d'une contestation par la voie de l'exception d'illégalité¹². Dans sa décision du 27 mars 2019¹³, le Conseil d'État a écarté les griefs tirés de la violation de l'article 16 de la Déclaration aux motifs « que les tarifs de chaque catégorie dans chaque secteur d'évaluation doivent être mis à jour annuellement par l'administration fiscale à partir de l'évolution constatée des loyers » et qu'il « résulte du XII du même article, repris au III de l'article 1518 ter du même code, qu'il est procédé à la délimitation des secteurs d'évaluation l'année qui suit le renouvellement général des conseils municipaux » de sorte qu'il « est loisible aux personnes intéressées de former un recours pour excès de pouvoir contre les décisions mettant en œuvre ces dispositions ou, le cas échéant, contre le refus de les mettre en œuvre ». Suivant les préconisations de son rapporteur public, le Conseil d'État a pris soin d'ajouter – afin de

8. *CE*, 6^e ch., 28 janv. 2019, n° 425138 : *JurisData* n° 2019-002907.

9. Ainsi que le relève Aurélien Camus, la formulation de cette décision aurait mérité d'être davantage fondée sur des considérations tenant à l'opposabilité des bleus qu'à leur normativité qui, par elle-même, ne fait pas défaut, *L. Bahougue, A. Camus et V. Mazzocchi, Chronique de droit public financier 2019* : *Dr. adm.* 2019, *chron.* 4, *spéc.* n° 34.

10. *CE, ass.*, 13 juill. 2016, n° 387763 : *Lebon*, p. 340, *concl.* O. Henrard ; *Dr. adm.* 2016, n° 12, *comm.* 63, *note G. Éveillard* ; *Procédures* 2016, *comm.* 312, *note S. Deygas* ; *JCP A* 2017, 2053, *chron.* O. Le Bot ; *JCP G* 2016, 1396, *note X. Souvignet* ; *RJF* 12/2016, n° 1127 ; *FR 45/2016*, p. 8, *note S. Austray* ; *AJDA* 2016, p. 1629, *note L. Dutheil de Lamothe et G. Odinet* – au Recueil. – *V. surtout, CE, ass.*, 18 mai 2018, n° 414583, *Féd. des finances et affaires économiques de la CFDT* : *JurisData* n° 2018-008095 ; *Lebon*, p. 188, *concl.* A. Bretonneau ; *JCP G* 2018, *doctr.* 1394, *spéc.* n° 2. – *V. S. Roussel et C. Nicolas, Contentieux des actes réglementaires : bouquet final* : *AJDA* 2018, p. 1206.

11. *V. O. Gohin, Exception d'illégalité* : *Rép. Dalloz contentieux administratif* 2005, § 49 et s.

12. *V. également H. Zapf et A. Percheron, Contestation de la valeur locative des locaux professionnels : le point sur les recours possibles*, *FR 30/2019, inf.* 6. Les auteurs soulignent les difficultés auxquelles se heurtent les contribuables demandant l'accès aux données retenues pour établir les grilles et délimiter les secteurs d'évaluation.

13. *CE*, 8^e et 3^e ch., 27 mars 2019, n° 427758, *SARL Gestion Épinal Mont-Saint-Aignan et 427759, SARL Gestion Épinal Mont-Saint-Aignan* : *Dr. fisc.* 2019, n° 29, *omm.* 334, *concl.* K. Ciavaldini.

neutraliser l'essentiel des critiques formulées par la requérante – qu'il est « aussi loisible aux administrés, s'ils estiment que les décisions en cause, qui ne sont pas réglementaires et ne créent pas de droits, sont devenues illégales en raison de changements dans des circonstances de droit ou de fait postérieures à leur édicton, après avoir vainement saisi l'autorité compétente, de former un recours devant le juge de l'excès de pouvoir tendant à l'annulation du refus qui leur aurait été opposé de modifier ces décisions, en joignant à leur recours, le cas échéant, des conclusions à fin d'injonction ». Mettant en avant la jurisprudence *Association Les Verts*¹⁴ de 1990, reprise par l'article L. 243-2 du CRPA, cette solution a été confirmée dans une décision *Dacriba* du 30 avril 2019¹⁵.

À plusieurs reprises, au cours de l'année 2019, le Conseil d'État s'est opposé au renvoi de QPC fondées sur la méconnaissance du principe d'égalité en mettant en avant un argument tiré de ce que la différence de traitement critiquée ne résultait pas de la loi contestée mais de choix de gestion opérés par les contribuables¹⁶.

Dans une décision *SCI du Breuil* du 29 mai 2019¹⁷, le Conseil d'État était saisi de la constitutionnalité des dispositions de l'article 1500 du CGI prévoyant des modalités d'imposition à la taxe foncière des locaux et terrains industriels appartenant à des sociétés de personnes différentes selon que ces sociétés sont ou non soumises aux obligations définies à l'article 53 A. En application de ces dispositions, les immeubles en cause des SCI ayant opté pour l'IS sont évalués selon la méthode comptable tandis qu'ils sont évalués selon la méthode dite particulière – retenant leur valeur locative réelle – lorsqu'ils appartiennent à des SCI n'ayant pas opté pour l'IS. Pour rejeter la critique fondée sur la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil d'État a estimé que « la différence de traitement ainsi relevée par la société requérante procède toutefois non de la loi elle-même, mais de l'exercice par le contribuable de l'option pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Il en résulte que l'article 1500 du CGI ne saurait être regardé, en ce qu'il conduit, pour les sociétés ayant exercé cette option, à déterminer la valeur locative des immeubles assujettis à la taxe foncière sur les propriétés bâties selon les règles fixées à l'article 1499 de ce code, comme portant atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ». Une telle argumentation suscite la perplexité. Dans la mesure où les dispositions contestées attachent des conséquences fiscales à des choix de gestion, il est difficile d'admettre qu'elles ne sont pas à l'origine de différences de traitement. En se focalisant sur l'exercice d'une option à l'IS plutôt que sur la pertinence même de cette option et le renvoi au régime d'imposition des bénéficiaires en matière de fiscalité locale, dont on sait qu'il ne s'impose pas avec la force de l'évidence¹⁸,

le Conseil d'État s'emploie à éluder les difficultés de nature constitutionnelle que posent de tels mécanismes.

Cette argumentation n'est pas sans lien avec celle développée dans une décision du 12 mars 2019¹⁹ dans laquelle étaient en cause les dispositions de l'article 238 bis M du CGI relatives à l'obligation pesant sur les membres de sociétés créées de fait qui souhaitent mettre en commun la propriété d'un bien qu'ils détiennent d'inscrire ce bien à l'actif du bilan de la société de fait. Dans cette affaire, la répartition des droits dans l'indivision était différente de celle des parts dans la société créée de fait sur la base de laquelle l'imposition des associés avait été établie en application de l'article 8 du CGI. Pour rejeter le grief tiré d'une atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques à raison d'une imposition établie sur des sommes dont le contribuable ne dispose pas, le Conseil d'État a suivi l'analyse proposée par son rapporteur public en précisant que « l'article 238 bis M du CGI, en imposant aux membres de sociétés de fait qui souhaitent mettre en commun la propriété d'un bien qu'ils détiennent d'inscrire ce bien à l'actif du bilan de la société de fait, ne détermine pas, par lui-même, les modalités selon lesquelles la plus-value résultant de la cession ultérieure de ce bien sera imposée entre les mains des associés ». Ainsi que l'exprimait Emmanuelle Cortot-Boucher dans ses conclusions sur cette affaire, « il en résulte que, si difficile il y a au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, elle résulte de l'accord de répartition des bénéfices que les associés ont fait connaître à l'Administration, et non de l'article 238 bis M du CGI. Ce dernier n'oblige nullement les associés à retenir une répartition des droits excluant qu'ils soient imposés sur la quote-part de la plus-value correspondant à leur droit de propriété sur les éléments d'actif qu'ils ont été obligés d'inscrire au bilan ». Ici encore, l'exercice d'un choix de gestion est mis en avant pour neutraliser les griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité. Toutefois, à la différence de ce qui a été jugé dans la décision *SCI du Breuil*, le Conseil d'État prend soin de s'appuyer sur des dispositions de nature non fiscale pour justifier la référence à ce choix de gestion en citant, au point 4 de sa décision, les dispositions de l'article 1871 aux termes desquelles « les associés conviennent librement de l'objet du fonctionnement et des conditions de la société en participation [...] »²⁰.

Pour rejeter les critiques dirigées contre les dispositions de l'article 150-0 D relatives à la détermination du prix effectif d'acquisition de titres, telles qu'elles venaient d'être récemment interprétées²¹, le Conseil d'État a recouru à un raisonnement similaire dans sa décision *Zwirn* du 7 juin 2019²². Le contribuable reprochait plus particulièrement aux dispositions ainsi interprétées de traiter différemment les particuliers cédant des titres de sociétés ayant procédé à une réduction du capital motivée par des pertes selon

14. CE, 30 nov. 1990, *Assoc. Les Verts : Lebon*, p. 339 ; RFD adm. 1991 p. 571, concl. M. Pochard.

15. CE, 3^e ch., 30 avr. 2019, n° 427909, *Sté Dacriba*.

16. Dans une configuration « miroir », le Conseil d'État a pourtant estimé que « l'option » offerte à l'Administration en matière de recouvrement de l'impôt avec la possibilité de recourir, en application de l'article 1658 du CGI, soit à l'édition d'avis de mise en recouvrement soit à l'émission de rôles n'est pas, en elle-même, à l'origine de différences de traitement entre contribuables en termes de garanties offertes, CE, 8^e ch., 17 juin 2019, n° 429050 : RJF 2019, n° 956 – ainsi que le précise fort justement Romain Victor dans ses conclusions, « quant à la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, elle ne saurait résulter, par elle-même, de l'article 1658 qui se borne à ouvrir un choix à l'Administration, sans énoncer quelles sont les mentions obligatoires que, respectivement, un avis d'imposition et un avis de mise en recouvrement doivent comporter. Les requérants auraient dû critiquer l'article 1658, combiné avec les dispositions pertinentes du LPF fixant le contenu de ces avis ».

17. CE, 8^e ch., 29 mai 2019, n° 428558, *SCI du Breuil*.

18. *Cons. const.*, 19 mai 2017, n° 2017-629 QPC, *Sté FB Finance : JO 20 mai 2017, texte n° 15 ; : 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.*

V également la censure du renvoi au régime des BNC en matière de CFE, *Cons. const.*, 29 déc. 2009, n° 2009-599 DC, *Loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 : Dr. fisc. 2010, n° 4, comm. 98, note L. Vallée.*

19. CE, 3^e et 8^e ch., 12 mars 2019, n° 419826 : *Dr. fisc. 2019, n° 44-45, comm. 428, concl. E. Cortot-Boucher.*

20. Dans ses conclusions sur la décision du 28 janvier 2019 (CE, 9^e et 10^e ch., 28 janv. 2019, n° 422927 : RJF 4/2019, no 374), dans laquelle étaient critiquées les conséquences qui s'attachent à la transparence de sociétés de personnes lorsque des dépenses personnelles d'un associé sont pris en charge par la société, Émilie Bokdam-Tognetti avait présenté une argumentation s'appuyant sur des considérations voisines pour écarter les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques dirigés contre les dispositions de l'article 8 du CGI : « Cette transparence tient, ainsi qu'on l'a dit, aux caractéristiques juridiques des sociétés de personnes, dans lesquelles les associés sont tenus de manière illimitée au paiement des dettes sociales, mais aussi au choix fiscal de la société, et par suite de ses associés, de ne pas opter pour l'impôt sur les sociétés ».

21. CE, 8^e et 3^e ch., 28 nov. 2018, n° 417875 : *JurisData n° 2018-021168 ; Dr. fisc. 2018, n° 49, act. 521.*

22. CE, 9^e et 10^e ch., 7 juin 2019, n° 429009, *Zwirn : RJF 10/2019, n° 955.*

qu'elle s'était opérée par voie de « coup d'accordéon » – auquel cas les sommes versées pour l'acquisition des titres annulés à l'occasion de cette opération ne peuvent être prises en compte pour la détermination de la plus-value ensuite réalisée – ou par voie de réduction du nominal des titres – auquel cas les sommes initialement versées sont prises en compte, le prix historique demeurant inchangé. En réponse à cet argument, le Conseil d'État a notamment estimé que « la différence de traitement pour l'imposition du résultat de cession découle de la différence de situation qui résulte de l'option retenue par la société. Elle est en rapport direct avec l'objet des dispositions combinées des articles 150-0 A et 150-0 D du CGI, qui est d'imposer le gain net de cession, et n'entraîne aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ». Une nouvelle fois, le Conseil d'État met en avant des considérations liées à des choix de gestion – exercés, au demeurant, comme le rappelait Émilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions, par la société et non par l'associé – pour écarter les griefs tirés d'une méconnaissance du principe d'égalité. Comme dans la décision *Valentin*, la référence à ce choix de gestion est justifiée par des considérations juridiques et non exclusivement fiscales²³.

À raison de ses suites contentieuses, l'affaire *Zwirn* est également intéressante au plan procédural. On sait que le recours en annulation contre la doctrine administrative est fréquemment utilisé comme une « rampe de lancement »²⁴ destinée uniquement à contester la constitutionnalité – ou la conventionnalité – de la loi fiscale. Après s'être vu opposer un refus de renvoyer une QPC dirigée contre l'article 150-0 D du CGI, le contribuable a introduit un recours pour excès de pouvoir dirigé contre les énonciations de la doctrine commentant ces dispositions. Toutefois, il ne s'est pas prévalu d'une atteinte au principe constitutionnel d'égalité – en raison vraisemblablement d'un précédent refus de renvoi²⁵ – mais d'une méconnaissance du principe de non-discrimination garanti par les stipulations combinées des articles 14 de la Convention EDH et 1^{er} de son premier protocole additionnel. S'appuyant sur une des faiblesses du dispositif mise en évidence par Émilie Bokdam Tognetti dans ses conclusions sur la décision du 7 juin 2019²⁶, le requérant a déplacé le débat sur le terrain conventionnel pour contester les limitations à l'imputation des pertes à la suite d'un coup d'accordéon. Il a ainsi obtenu l'annulation des énonciations de la doctrine réservant les possibilités d'imputation des pertes en cas d'annulation de titres dans le cadre d'une procédure collective au motif que ces deux catégories de

contribuables « ne se trouvent pas, au regard de la loi fiscale, dans une situation suffisamment différente ». Abstraction faite de sa portée au fond, la décision du 22 novembre 2019²⁷ illustre le maintien d'une spécificité du contentieux de l'annulation des circulaires fiscales. Dans cette affaire, le Conseil d'État a annulé les commentaires publiés dans l'instruction administrative du 3 juillet 2001²⁸ sans opposer la caducité des commentaires administratifs à raison de l'évolution des différentes rédactions de l'article 150-0 D du CGI ni l'abrogation de la doctrine antérieure au 12 septembre 2012 à raison de la mise en place de la base BOFiP. Prolongeant la jurisprudence *Layher*²⁹, cette solution est bien différente de celle retenue dans le contentieux général et devrait faciliter la contestation de circulaires aujourd'hui disparues mais dont il est toujours fait application à l'occasion de litiges fiscaux individuels. Toutefois, le récent abandon de la jurisprudence ne retenant pas de délais de recours contentieux à l'égard des requêtes dirigées contre les instructions fiscales et l'introduction corrélative de règles de forclusion devraient limiter la portée de cette solution³⁰.

En sens inverse, la spécificité du contentieux de l'annulation des circulaires fiscales fait parfois obstacle à la recevabilité du recours. Dans une décision du *Weelen* 22 novembre 2019³¹, le Conseil d'État a prononcé un non-lieu à statuer sur une QPC dirigée contre les dispositions des articles L. 57 et L. 57 A du LPF – fondée notamment sur la méconnaissance de l'article 15 de la Déclaration – à raison de l'irrecevabilité du recours en annulation contre les énonciations de la doctrine administrative à l'occasion duquel cette question avait été posée. Le requérant contestait les commentaires publiés au BOFiP qui réservent aux procédures visées à l'article L. 57 A du LPF l'obligation pour l'Administration de répondre dans un certain délai aux observations présentées par le contribuable. En dehors de cette unique hypothèse, et en application de la jurisprudence *Clarence Dillon*³², aucun délai n'est imparti à l'Administration pour répondre aux observations du contribuable à l'intérieur du délai de mise en recouvrement ouvert par l'envoi d'une proposition de rectification interruptive de prescription. Le Conseil d'État a estimé la requête irrecevable au motif que les commentaires attaqués ne traitent pas de cette question si bien que, conformément à la jurisprudence *CERP-RRM* du 27 juin 2018³³, le requérant attaquait du « vide ». Au-delà d'une simple application de la jurisprudence *CERP-RRM*, il s'agit en réalité d'une extension de cette orientation jurisprudentielle. La condition tenant à l'existence d'une prise de position servant à apprécier la recevabilité de l'action dans le cadre du recours en annulation tend à être alignée sur la condition tenant à l'interprétation formelle d'un texte que l'on rencontre pour la mise en œuvre de la garantie contre les changements de doctrine³⁴. Le lien entre recours en annu-

23. Selon la note de pied d'arrêt de la RJF, « pour le Conseil d'État, le choix offert par le droit des sociétés entre deux mécanismes de recapitalisation qui n'ont pas les mêmes effets pour les actionnaires (les actionnaires minoritaires demeurent en cas de réduction du nominal), n'implique pas, par lui-même, une neutralisation fiscale. Il s'agit d'une différence de situation justifiant une différence de traitement ». Dans ses conclusions, Émilie Bokdam-Tognetti ne se plaçait pas explicitement sur le terrain de l'existence d'une option et affirmait que « l'annulation du titre nous paraît constituer un fait juridique et économique créant, en lui-même, une différence de situation justifiant la différence de traitement fiscal, compte tenu de l'objet de la loi ».

24. G. Blanluet, Y. Rutschmann et Y. Aguila, *Réflexions sur le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale et la portée des réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel*, note ss CE, 8^e et 3^e ss-sect., 20 avr. 2016, n° 396578, *Sté BPCE et a.* : *JurisData* n° 2016-012176 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 40, *comm.* 533, *concl.* B. Bohnert.

25. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 25 juin 2010, n° 338966 : *JurisData* n° 2010-010237 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 27, *comm.* 406, *concl.* É. Geffray ; *RJF* 10/2010, n° 945.

26. « En réalité, le 1 de l'article 150-0 D du CGI nous paraît traiter également tous les cédants. La situation de perte sèche, sans compensation fiscale, dont se plaint le requérant en cas d'annulation des titres ne trouve pas son origine dans ces dispositions, mais dans la sanction de son obligation de contribution aux pertes sociales que manifeste l'annulation des titres et dans l'absence d'assimilation de cette annulation, hors cas particulier des entreprises faisant l'objet d'un plan de redressement ou d'une procédure de liquidation judiciaire, à une cession générant une moins-value imputable par le 12 du même article » [c.n.q.s.].

27. CE, 8^e et 3^e ch., 22 nov. 2019, n° 431867 : *JurisData* n° 2019-020454 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 8, *comm.* 150, *concl.* K. Ciavaldini ; *RJF* 2/2020, n° 130.

28. *Instr.* 3 juill. 2001 : BOI 5 C-1-01 ; *Dr. fisc.* 2001, n° 30-35, *instr.* 12672.

29. CE, 8^e et 3^e 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.

30. CE, sect., 13 mars 2020, *Hasbro European Trading BV (HET BV)*, n° 435634 : *Dr. fisc.* 2020, n° 12, *act.* 98.

31. CE, 8^e et 3^e ch., 22 nov. 2019, n° 432986, *Weelen* : *Dr. fisc.* 2020, n° 9, *comm.* 169, *concl.* K. Ciavaldini ; *RJF* 2/2020, n° 155.

32. CE, 9^e et 8^e ss-sect., 5 mars 1999, n° 135287, *SA Domaine Clarence Dillon* : *JurisData* n° 1999-051370 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 8, *comm.* 125, *concl.* F. Loloum ; *RJF* 4/1999, n° 386.

33. CE, 8^e et 3^e ch., 27 juin 2018, n° 419030, *SA Confraternelle d'exploitation et de répartition pharmaceutique (CERP) Rhin Rhône Méditerranée* : *JurisData* n° 2018-011129 ; *Lebon T.* p. 637 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 51-52, *comm.* 515, *concl.* R. Victor ; *RJF* 10/2018, n° 1010.

34. En limitant l'obligation de répondre dans un délai déterminé aux seules observations produites dans le cadre des procédures visées à l'article L. 57 A du LPF (V. not. § 430 : « les conséquences pour l'Administration de l'ouverture du délai de réponse imparti au contribuable sont relatives à la suite à donner aux observations présentées par celui-ci, au délai imparti

lation contre la doctrine et garantie contre les changements de doctrine va au-delà de la simple mise en œuvre de la jurisprudence *Friadent*³⁵, dont il a été encore fait application récemment³⁶. Dans un contexte étranger à toute invocation de l'article L. 80 A du LPF, le Conseil d'État s'oppose à une lecture *a contrario* des énonciations de la doctrine administrative – en dépit d'un cadre juridique exhaustif – pour l'appréciation de la recevabilité d'un recours en annulation. On observera que le Conseil d'État n'a pas estimé devoir s'inspirer de la récente jurisprudence d'assemblée *Le Pen*³⁷ par laquelle a été étendue la portée de la jurisprudence *Fairvesta c/ Numéricable*³⁸ au-delà du secteur de la régulation économique et qui, selon les commentateurs autorisés³⁹, devrait conduire à adjoindre au critère de l'impérativité issu de la jurisprudence *Duvignères*⁴⁰ celui tiré de la prise en compte des « effets notables » de l'acte pour apprécier plus largement la recevabilité des recours en annulation dirigés contre les instructions et circulaires⁴¹. Il reste à déterminer si cette orientation de la jurispru-

dence résultant de la décision *Weelen* sera généralisée à l'ensemble du contentieux de l'annulation des circulaires fiscales ou si, comme le suggère la lecture des conclusions de Karin Ciavaldini, elle n'a vocation à être mise en œuvre qu'à l'égard des requêtes en annulation servant de prétexte à une demande de renvoi d'une QPC que le Conseil d'État refuse d'examiner.

Du côté de la Cour de cassation, on retiendra, au cours de l'année 2019, qu'elle persiste à refuser tout renvoi des dispositions de l'article L. 267 du LPF relative à la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise. Bien qu'elle ne soit pas nouvelle, cette position interroge dans la mesure où la responsabilité personnelle des dirigeants obéit à un régime plus sévère que le régime de responsabilité personnelle des comptables publics – dont elle peut être utilement rapprochée – et ce au moment où le Conseil constitutionnel précise, dans sa décision *Commune de Sainte-Rose* du 5 juillet 2019⁴², que le régime de responsabilité des comptables publics a davantage un objet de jugement de la régularité des comptes que de réparation du préjudice financier subi par les personnes publiques.

Dans un arrêt du 24 janvier 2019⁴³, la Cour de cassation était une nouvelle fois saisie de la conformité de ces dispositions aux droits et libertés garantis par les articles 8 et 16 de la Déclaration de 1789⁴⁴. Alors qu'elle avait par le passé éludé la question de la nature répressive de ce mécanisme⁴⁵, elle précise notamment, pour s'opposer au renvoi, que « le juge n'est pas tenu de relever nécessairement la mauvaise foi ou le caractère intentionnel des manquements pour prononcer la solidarité et que, s'il estime la demande fondée, le dirigeant condamné à payer solidairement la dette fiscale de la société peut présenter un recours gracieux afin d'en être déchargé et dispose, le cas échéant, lorsqu'il a acquitté ces impositions, d'une action récursoire contre le débiteur principal ou des codébiteurs solidaires, de sorte que la mesure prononcée ne revêt pas le caractère d'une punition ». Le raisonnement retenu par la Cour de cassation n'est pas nouveau, l'argumentation tirée de l'existence d'une action récursoire comme garantie de recouvrement tenant en échec la qualification de sanction ayant été consacrée par le Conseil constitutionnel⁴⁶. Son application à l'article L. 267 du LPF pose néanmoins deux difficultés d'inégale importance. En premier lieu, la mise en œuvre de l'article L. 267 du LPF étant subordonnée à l'impossibilité de recouvrer l'impôt auprès de la société, redevable légal, comment peut-on envisager que le dirigeant puisse exercer une telle action ? Comme le relève pourtant Renaud Salomon, le mécanisme de l'article L. 267 du LPF postule l'impossibilité d'une telle action⁴⁷. Au demeurant, on imagine diffi-

dans certains cas pour y répondre en cas de vérification de comptabilité ou d'examen de comptabilité et à l'établissement de l'imposition) [c.n.q.s.], les commentaires litigieux prenaient nécessairement position sur l'absence de délai pour répondre aux observations dans les autres cas – l'article L. 57 A du LPF constituant le seul dispositif prévoyant un délai de réponse compté à compter de la réception des observations du contribuable. À la différence de l'affaire *CERP-RRM*, n'étaient pas en cause ici des exemples présentés à titre illustratif mais un cadre juridique exhaustif. À suivre le raisonnement du Conseil d'État, il aurait fallu que la doctrine énonce formellement que, dans les cas non énumérés à l'article L. 57 A du LPF, aucun délai n'était imparti pour répondre aux observations du contribuable. Dans ses conclusions sur cette affaire, Karin Ciavaldini souligne, en ce sens, que, dans ces commentaires, « on cherche par ailleurs en vain une phrase du type : « En dehors des cas prévus à l'article L. 57 A du LPF, aucun délai n'est imparti à l'Administration pour répondre aux observations du contribuable », mention qui aurait pu s'accompagner du rappel de votre jurisprudence sur ce point ». Outre qu'il est difficilement imaginable qu'une doctrine puisse en pratique être rédigée en de tels termes, cela aurait été en contradiction avec les commentaires figurant aux paragraphes précédents du BOFIP attaqué qui prévoient que la mise en recouvrement – et donc la réponse aux observations du contribuable qui la précède – doit toujours intervenir avant l'expiration du délai de reprise. Dès lors qu'il y a toujours un délai pour répondre aux observations du contribuable, on ne peut guère concevoir qu'une doctrine énonce que l'Administration n'a aucun délai pour y répondre...

35. CE, sect., 16 déc. 2005, n° 272618, *Sté Friadent France* : *JurisData* n° 2005-069384 ; *JCP E* 2006, n° 4, 1194 ; *Procédures* 2006, n° 3, comm. 59, note S. Deygas ; *AJDA* 2006, p. 721 ; *RJF* 3/2006, n° 294 ; *BDCF* 3/2006, n° 36, concl. L. Olléon. – V. Y. Bénard, *Beaucoup de bruit pour rien ?* : *RJF* 3/2006, p. 185 et s.
36. CE, 8^e et 3^e ch., 27 sept. 2019, n° 432067 : *JurisData* n° 2019-017557 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 8, comm. 151, concl. R. Victor ; *RJF* 12/2019, n° 1191.
37. CE, ass., 19 juill. 2019, n° 426389, *Le Pen* : *JurisData* n° 2019-012819 ; *Dr. adm.* 2019, comm. 51, note J.-S. Boda et B. Pouyau ; *JCP A* 2019, act. 518 ; *AJDA* 2019, p. 1994, chron. C. Malverti et C. Beaufils.
38. CE, ass., 21 mars 2016, n° 390023, *NC Numéricable* : *JurisData* n° 2016-004898 ; *Dr. adm.* 2016, comm. 34, note A. Sée. – CE, ass., 21 mars 2016, n° 368082, *Sté Fairvesta International GmbH* : *JurisData* n° 2016-004898 ; *JCP A* 2016, 2240, chron. O. Le Bot ; *Dr. adm.* 2016, comm. 34, note A. Sée.
39. C. Malverti et C. Beaufils, *Le Conseil d'État donne du mou au droit souple* : *AJDA*, 2019, p. 1994, préc.
40. CE, sect., 18 déc. 2002, n° 233618, *Duvignères* : *JurisData* n° 2002-064827 ; *Procédures* 2003, n° 154, note S. Deygas ; *Dr. adm.* 2003, comm. 73 ; *Lebon*, p. 463 ; *RJS* 2003, n° 688 ; *RFD adm. mars-avr.* 2003, concl. P. Fombheur, p. 280 ; *AJDA* 17 mars 2003, chron. F. Donnat et D. Casas, p. 487.
41. Surmontant les particularismes du contentieux des circulaires fiscales (V. sur ce point, A. Iljic, *Foires aux questions, carte des pratiques et montages abusifs et autres objets mal identifiés : que peut-on contester ?* : *RJF* 10/2017, p. 1215), cela permettrait de transposer à la matière fiscale l'appréciation « non formaliste » du caractère impératif d'une circulaire mise en lumière par Xavier Domino et Aurélie Bretonneau dans le contentieux général, V. X. Domino et A. Bretonneau, *Les joies de la modernité : une décennie de contentieux des circulaires* : *AJDA*, 2012, p. 691 : « La jurisprudence a en particulier aisément déjoué le piège du formalisme, qui aurait conduit à n'estimer impératives que les circulaires se présentant explicitement

comme telles, ce qui aurait offert à leurs auteurs une voie de contournement aisée de la jurisprudence. Elle a montré combien l'impératif pouvait ne pas toujours être catégorique ».

42. *Cons. const.*, 5 juill. 2019, n° 2019-795 QPC, *Commune de Sainte-Rose* : *JurisData* n° 2019-012686 ; *Dr. pén.* 2019, alerte 48, veille W. Roumie.
43. *Cass. com.*, 24 janv. 2019, n° 18-19.152 : *JurisData* n° 2019-000662 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 20, chron. 262, R. Salomon.
44. Dans un arrêt du 28 mars 2019 (*Cass. com.*, 18 déc. 2019, n° 18-22.132, F-D : *JurisData* n° 2019-023741 ; *Lettre Act. proc. coll.* 2020, alerte 29, veille F. Petit), la Cour de cassation a prononcé un non-lieu à statuer et refusé d'examiner une QPC dirigée contre les dispositions de l'article L. 267 du LPF au motif que le contribuable avait demandé, à titre subsidiaire, la saisine de la Cour de Strasbourg dans le cadre d'une demande d'avis fondée sur le Protocole n° 16.
45. *V. Cass. com.*, 9 nov. 2017, n° 17-16.464, QPC : *JurisData* n° 2017-022534 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 49, chron. 566, R. Salomon. On observera qu'en dépit du silence de cette décision sur ce point, Renaud Salomon avait consacré de longs développements dans sa chronique aux arguments présentés par l'Administration et le contribuable, V. R. Salomon, *Droit pénal fiscal* : *Dr. fisc.* 2017, n° 49, étude 556, spéc. n° 16 à 18.
46. *Cons. const.*, 21 janv. 2011, n° 2010-90 QPC : *Dr. fisc.* 2011, n° 4, act. 35 ; *RJF* 4/2011, n° 483 ; *RJF* 2/2011, n° 215.
47. « Ainsi que le souligne le mémoire en défense, l'action récursoire ne peut pas, en effet, être envisagée contre la société puisqu'une des conditions

cilement qu'un créancier ordinaire – tel que le dirigeant – puisse être en mesure d'obtenir d'une société défaillante ce que le comptable public, doté de prérogatives supérieures, n'a pas pu obtenir. En second lieu, l'article L. 267 du LPF permet d'engager la responsabilité du dirigeant pour obtenir non seulement le paiement des impositions mais aussi le paiement des pénalités et majorations d'assiette mises à la charge de la société. Bien que cette solution soit consacrée par la jurisprudence *Cuaz* du Conseil constitutionnel, peut-on raisonnablement admettre qu'un mécanisme qui est présenté comme ayant pour objet de réparer le préjudice financier subi par le Trésor permette d'obtenir le recouvrement de sanctions pécuniaires ? En pareilles circonstances, la dimension répressive qui s'attache aux sommes en cause ne peut-elle pas rejaillir sur la qualification à donner au mécanisme de solidarité⁴⁸ ?

Dans un arrêt du 3 septembre 2019⁴⁹, la chambre criminelle de la Cour de cassation a refusé de renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions des articles L. 241-3, L. 651-2, L. 653-2 et L. 653-4 du Code de commerce et 1729 du CGI. Le prévenu soutenait que l'application combinée de ces dispositions pouvait aboutir à un cumul de poursuites et de sanctions contraire aux principes de proportionnalité des délits et des peines, d'égalité devant la loi et *non bis in idem*. Il se prévalait ainsi de la jurisprudence *EADS* de 2015 rendue en matière boursière⁵⁰ en application de laquelle le principe de nécessité des délits et des peines fait obstacle à un cumul de poursuites lorsque les dispositifs en cause visent à réprimer les mêmes faits qualifiés de manière identique, que ces deux répressions protègent les mêmes intérêts sociaux et, enfin, que les sanctions prononcées n'ont pas une nature différente – la condition tenant à ce que les poursuites et sanctions relèvent du même ordre de juridiction ayant été ultérieurement abandonnée. En réponse aux arguments du prévenu, la chambre criminelle a notamment estimé que « l'article 1729 du CGI, qui institue une pénalité sanctionnant les manquements commis dans l'établissement de l'impôt, a pour objectif de préserver les intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt » et que « l'article L. 241-3 du Code de commerce qui réprime pénalement le fait pour les gérants, de faire, de mauvaise foi, des biens ou du crédit de la société, un usage contraire à l'intérêt de celle-ci, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou entreprise dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement et les articles L. 653-2 et L. 653-4 du même code qui permettent que les mêmes faits soient sanctionnés par les juridictions civiles ou commerciales dans le cadre d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire, tendent à protéger l'ordre public économique » pour en conclure que « même s'ils sont susceptibles de sanctionner les mêmes faits, les dispositions de

l'article 1729 du Code général des impôts d'une part et celles des articles L. 241-3, L. 653-2 et L. 653-4 du Code de commerce d'autre part ne protègent pas les mêmes intérêts sociaux ». Cette argumentation étonne. La formulation selon laquelle la pénalité de l'article 1729 du CGI « a pour objectif de préserver les intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt » est directement empruntée à la jurisprudence *Cahuzac/Wildenstein* du Conseil constitutionnel. Toutefois, la fin de la phrase figurant au considérant 20 des décisions du 24 juin 2016⁵¹, aux termes de laquelle les dispositions des articles 1729 et 1741 « permettent d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive » est purement et simplement escamotée par la chambre criminelle. Faut-il déduire de l'usage de la gomme par la chambre criminelle que la qualification de sanction des majorations de l'article 1729 du CGI disparaît au profit d'une qualification de réparation pécuniaire ? En outre, l'argument selon lequel les sanctions fiscales ne seraient pas destinées à protéger l'ordre public économique pour en déduire qu'elles ne viseraient pas à garantir les mêmes intérêts sociaux que les sanctions prévues au Code de commerce ne peut que susciter la perplexité⁵².

Enfin, dans un arrêt du 19 décembre 2019⁵³, la chambre commerciale de la Cour de cassation a refusé de renvoyer quatre QPC portant sur les dispositions des articles 755 du CGI, L. 23 C et L. 71 du LPF relatives à la taxation, aux droits de mutation à titre gratuit au taux de 60 %, du montant le plus important des avoirs figurant au cours des dix dernières années sur les comptes ouverts à l'étranger et non déclarés. Les griefs présentés par le contribuable s'articulaient autour de la méconnaissance des dispositions des articles 8, 9 et 13 de la Déclaration de 1789. Rappelons que le dispositif des articles 755 du CGI et L. 23 C du LPF – institué par la dernière loi de finances rectificative pour 2012 – est une initiative astucieuse du législateur pour tenir en échec les règles de la prescription. D'une part, le fait générateur de l'imposition n'est pas l'existence d'avoirs à l'étranger ni l'existence d'une donation antérieure mais l'absence ou l'insuffisance de réponse apportée à l'Administration sur l'origine de ces avoirs⁵⁴. Ce faisant, le législateur s'est inspiré du raisonnement mis en œuvre pour la taxation des dons manuels dont le fait générateur n'est pas leur réalisation mais leur révélation – qui peut intervenir bien des années après – ou l'imposition de sommes transférées vers l'étranger en méconnaissance des obligations déclaratives, dans le cadre de laquelle il

d'application de la disposition contestée est l'impossibilité de recouvrer l'impôt contre la société », V. R. Salomon, *Droit pénal fiscal* : Dr. fisc. 2017, n° 49, *chron.* 556, *préc.*, *spéc.* n° 18.

48. Autrement dit, si la solidarité pour obtenir le recouvrement d'une créance n'est pas, en principe, une sanction, ne le devient-elle pas lorsqu'elle a pour objet de permettre le recouvrement d'une sanction infligée à un tiers – laquelle est liée uniquement aux manquements commis par ce dernier ?
49. *Cass. crim.*, 11 sept. 2019, n° 19-90.026, QPC, F-D : *JurisData* n° 2019-016679.
50. *Cons. const.*, 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et n° 2015-462 QPC, *John L. et a.* [Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié], pt 28 : *JurisData* n° 2015-005120 ; *Dr. sociétés* 2015, *comm.* 94, S. Torck ; *Dr. société* 2015, *comm.* 99, *obs.* R. Salomon ; *JCP G* 2015, 368, *note* F. Sudre ; *JCP G* 2015, 369, *note* J.-H. Robert ; *RJDA* 5/2015, n° 356 ; *AJ pénal* 2015, p. 172, *obs.* Ch. Mauro ; *D.* 2015, p. 874, *obs.* O. Décima ; *Rev. sociétés* 2015, p. 380, no 16, *obs.* H. Matsopoulou ; *RSC* 2015, p. 374, *obs.* F. Stasiak ; *BJB* 2015, n° 1123, p. 2014, *note* Th. Bonneau ; *Banque et droit* 2015, n° 160, p. 35, *note* A.-C. Rouaud, et le dossier spécial consacré au principe non bis in idem. – V. D. Gutmann, *Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales* : *Dr. fisc.* 2015, n° 13, 233. – L. Ayrault, *Encadrement de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale* : *Dr. fisc.* 2015, n° 39, 582, n° 4.

51. *Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W et a.* : *JurisData* n° 2016-012236 et n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.*, pt 17 : *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. – R. Salomon, *Droit pénal fiscal* : *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, *étude* 439.
52. Dans son allocution d'ouverture du colloque qui s'est tenu le 8 juillet 2016 à la Cour de cassation et intitulé « *Juge pénal et juge de l'impôt* », le président de la chambre criminelle concluait ses propos en précisant, à propos des directives d'interprétation du Conseil constitutionnel formulées dans les décisions n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC : « ce sera donc à la Cour de cassation qu'il appartiendra de dégager une jurisprudence en ce domaine, dans le souci d'assurer le respect de la réserve tout en assurant la répression de l'atteinte à l'ordre public économique que constitue la fraude fiscale », V. D. Guérin, *Allocution d'ouverture* : *Dr. fisc.*, 2016, n° 38, *étude* 490.
53. *Cass. soc.*, 10 oct. 2012, n° 11-15.296, F. : *JurisData* n° 2012-022702 : *JCP S* 2012, 1530.
54. Compte tenu de sa rédaction, l'article 755 du CGI constitue un fondement spécifique de taxation au titre des droits de mutation par décès et ne peut être mis en œuvre en dehors de la procédure instituée à l'article L. 23 C du LPF.

est fait abstraction de la date de perception initiale des sommes⁵⁵. D'autre part, le législateur a pris soin de soumettre ces sommes aux droits de mutation à titre gratuit au taux de 60 % et non à une amende ou à une pénalité. Tout en poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, le législateur s'est employé à ne pas mettre en œuvre un régime ouvertement répressif qui aurait vu sa portée limitée par les exigences – notamment en termes de non-rétroactivité – posées par l'article 8 de la Déclaration. Cette démarche a manifestement convaincu la chambre criminelle qui a rejeté les 3 premières QPC aux motifs que « les dispositions critiquées, qui prévoient que, dans l'hypothèse où un contribuable n'a pas répondu aux demandes d'information de l'administration fiscale quant à l'origine d'avoirs figurant sur un compte étranger, ces avoirs sont réputés constituer un patrimoine acquis à titre gratuit et, comme tels, taxés au taux de droit commun le plus élevé du barème des droits de mutation à titre gratuit fixé par l'article 777 du CGI et non par application d'un taux particulier visant à sanctionner une fraude, ne visent qu'à établir l'assiette d'une imposition et ne peuvent être qualifiées de sanction ayant un caractère punitif ». Et la Cour d'ajouter, en réponse à la quatrième question fondée sur la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, que « les dispositions contestées, qui visent à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, objectif à valeur constitutionnelle, n'établissent aucune discrimination entre les détenteurs d'avoirs fiscaux à l'étranger, qui sont placés dans une situation identique ». L'argumentation relativement lapidaire de la Cour de cassation ne convainc pas. Peut-on aussi rapidement écarter la qualification de sanction au profit de celle d'impôt et se dispenser raisonnablement de saisir le Conseil constitutionnel d'une telle question ? Nous avons souligné, il y a cinq ans, que la jurisprudence du Conseil d'État n'était pas totalement en ce sens et qu'elle considérait que « des éléments propres à un régime d'imposition peuvent être considérés comme des sanctions s'ils aboutissent à une augmentation de la charge fiscale « normale » ayant pour objet de réprimer un manquement : il n'est pas nécessaire, pour établir une sanction, de recourir à un prélèvement distinct des droits en principal de type majoration ou amende »⁵⁶. En décalage avec cette analyse, l'arrêt de la Cour de cassation semble oublier que la condition première de mise en œuvre du dispositif des articles 755 du CGI et L. 23 du LPF est la méconnaissance de « l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à l'article 1649 AA du Code général des impôts », dont la dimension répressive est difficilement contestable. Compte tenu de cette « porte d'entrée » – le manquement à une obligation déclarative – il est pour le moins contestable que la Cour n'ait pas jugé utile de renvoyer la QPC alors même qu'elle reconnaît que ce dispositif poursuit l'objectif de lutte contre la fraude fiscale⁵⁷.

55. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 26 juill. 2011, n° 327033 : *JurisData* n° 2011-011925 ; *Lebon T.*, p. 892 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 48, *comm.* 606, *concl.* E. Cortot-Boucher ; *RJF* 2011, n° 1121.

56. M. Pelletier, *Vers un élargissement discret de la qualification de sanction fiscale* : *Dr. fisc.* 2014, n° 31-35, *act.* 432.

57. Un renvoi aurait permis au Conseil constitutionnel de préciser sans attendre la portée temporelle de ce dispositif – indépendamment de sa nature répressive – au regard des dispositions de l'article 16 de la Déclaration – dont la méconnaissance n'était pas invoquée dans la présente affaire. L'article 8, III de la dernière loi de finances rectificative pour 2012 prévoit l'application de ce dispositif aux demandes adressées à compter du 1^{er} janvier 2013 de sorte qu'il peut porter sur des comptes ouverts ou détenus depuis 2003. Toutefois, et à supposer même que le dispositif ne soit pas en lui-même une sanction, l'existence d'un « ilot » répressif servant à de « porte d'entrée » à cette taxation est-il compatible avec une telle solution ? Soulignons que les comptes bancaires et contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger devant être déclarés en même temps que la déclaration de revenus, il y a lieu de considérer que le manquement au titre d'une année est commis à la date d'expiration du délai légal fixé pour le dépôt de la déclaration au titre de cette même année. Or, les manquements à des obligations déclaratives constituent des infractions instantanées se

1. Chronique de l'article 4 de la Déclaration

3 - Proclamant notamment que « la liberté consiste à faire tout ce qui ne nuit pas à autrui », l'article 4 de la Déclaration de 1789 constitue la norme de référence du contrôle de constitutionnalité de laquelle dérive notamment la liberté d'entreprendre⁵⁸. Bien que cette norme de référence ne soit pas fréquemment utilisée en matière fiscale, la décision *Vermilion REP* du 29 mars 2019⁵⁹ a permis au Conseil constitutionnel de préciser sa jurisprudence – restrictive – sur ce thème. Était en cause dans cette affaire la conformité à la Constitution des dispositions relatives à la redevance – qui, en dépit de son appellation, a une nature fiscale – mise à la charge des titulaires de concessions de mines d'hydrocarbures dans leur rédaction issue de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017. Ces dernières dispositions ont sensiblement durci la fiscalité applicable à ce secteur en relevant le barème de la redevance progressive de mines d'hydrocarbures liquides. La société requérante soutenait, à titre principal, que la forte augmentation de la redevance progressive des mines avait rendu plus onéreuse l'exploitation d'hydrocarbures liquides et porterait ainsi une atteinte disproportionnée à la liberté d'entreprendre. Ainsi que le précise la note de la décision de renvoi du Conseil d'État publiée à la *RJF*⁶⁰, la présente QPC portait « sur le point de savoir si, dans le contexte où elle est intervenue, la modification du barème progressif de la redevance assise sur la production d'hydrocarbures liquides résultant de la loi de finances rectificative pour 2017, motivée par l'objectif d'intérêt général de protection de l'environnement, est, par son ampleur, susceptible ou non d'impacter l'existence même d'une activité économique ». Le Conseil constitutionnel n'a manifestement pas été sensible à cette invitation à laquelle il a répondu du bout des lèvres. Privilégiant l'exa-

consommant à l'échéance du délai. Peut-on admettre qu'une imposition conditionnée à l'existence d'un manquement déclaratif instantané puisse porter sur une période antérieure à ce dernier événement sans être considérée comme portant atteinte aux garanties de l'article 16 de la Déclaration ? En pratique, seul le manquement à l'obligation déclarative au titre des années 2012 et suivantes est intervenu après l'entrée en vigueur de l'article L. 23 C du LPF – la date limite de dépôt des déclarations de revenus 2012 étant fixée au 11 juin 2013.

En outre, l'intervention du Conseil constitutionnel aurait été de nature à dissiper les risques de divergences entre les juridictions administratives et judiciaires. Le Conseil d'État vient en effet de juger que, pour la période antérieure à l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, les comptes dormants ou inactifs détenus à l'étranger n'avaient pas à être déclarés, V. CE, 10^e et 9^e ch., 4 mars 2019, n° 410492 : *Dr. fisc.* 2019, n° 23, *comm.* 293, *concl.* A. Bretonneau, note J. C. Leon Aguirre. Il aurait été judicieux qu'un renvoi soit opéré pour éviter que les juridictions judiciaires puissent potentiellement retenir une approche différente dans des circonstances telles qu'un compte inactif soit taxé au titre des droits de mutation à titre gratuit alors qu'il échappe à l'impôt sur le revenu.

58. On observera que le Conseil a considéré, dans sa décision *Paulo M* précitée du 15 février 2019 relative aux dispositions relatives au droit de communication des agents des douanes à l'égard des données de connexion, que le droit au respect de la vie privée découlait des articles 2 et 4 de la Déclaration. Si l'article 2 est le fondement traditionnel de ce droit, la référence à l'article 4 – dont dérivent généralement des libertés économiques – étonne davantage (V. également *Cons. const.*, 14 juin 2019, n° 2019-789 QPC, *Hanen S*, pt 7 : *JurisData* n° 2019-010745 ; *Dr. pén.* 2019, *comm.* 148, J.-H. Robert – à propos du droit de communication des données de connexion des organismes de sécurité sociale) sans que le commentaire accompagnant la décision justifie ce choix. Par la suite, le Conseil est revenu à une forme d'orthodoxie puisque, dans la décision relative à la loi de finances pour 2020, il n'a plus fait mention de l'article 4 de la Déclaration comme fondement du droit au respect de la vie privée lors de l'examen des dispositions relatives à l'utilisation des données des réseaux sociaux et des plateformes en ligne.

59. *Cons. const.*, 29 mars 2019, n° 2019-771 QPC, *Sté Vermilion REP* : *JurisData* n° 2019-004877.

60. CE, 9^e et 10^e ch., 11 janv. 2019, n° 424920 et 424921 : *RJF* 4/2019, n° 373.

men des dispositions litigieuses au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, il a relégué l'examen du moyen tiré de l'atteinte à la liberté d'entreprendre à la fin de sa décision et indiqué, de manière lapidaire, que « par ailleurs, il résulte de ce qui précède que les dispositions contestées n'ont, par elles-mêmes, ni pour objet ni pour effet de porter atteinte à la liberté d'entreprendre ». Si la liberté d'entreprendre est bien invocable en matière fiscale – ainsi que le rappelle le commentaire accompagnant la décision qui recense les principales affaires dans lesquelles ce grief a été formulé⁶¹ – on ignore toujours la portée concrète qu'elle est susceptible d'avoir dans ce domaine, le Conseil constitutionnel refusant de sortir du cadre traditionnel d'examen des dispositions fiscales dominé par le respect du principe d'égalité et la garantie des droits. La décision *Vermilion REP* illustre ainsi la volonté du Conseil constitutionnel de limiter les perspectives d'invocation de la liberté d'entreprendre pour éviter, notamment, que se développent des arguments inspirés de ceux mobilisés en droit de l'Union européenne et fondés sur les entraves aux grandes libertés de circulation⁶². On observera que, quelques mois plus tard, dans un contexte voisin marqué notamment par des considérations liées à l'activité et à l'emploi dans la raffinerie de La Mède, la société Total Raffinage ne s'est pas placée sur le terrain de l'atteinte à la liberté d'entreprendre pour contester les dispositions refusant aux produits élaborés à partir d'huile de palme la qualification de biocarburants (*V. infra*).

2. Chronique des articles 6 et 13 de la Déclaration

4 - Principale norme de référence invoquée par les requérants, le principe d'égalité a fait l'objet, comme à l'accoutumée, d'une importante mobilisation au cours de l'année écoulée. Les arguments fondés sur la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, garanti par l'article 13 de la Déclaration, ont été sensiblement plus nombreux que ceux s'appuyant sur la violation du principe d'égalité devant la loi, protégé par l'article 6 de la Déclaration.

A. - Le principe d'égalité devant la loi

5 - Relative aux dispositions de l'article 182 B du CGI instituant une retenue à la source sur certaines sommes perçues par des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente, la décision *Cosfibel Premium* du 24 mai 2019⁶³ est la première de l'année dans laquelle le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi a été spécialement invoqué devant le Conseil constitutionnel. Encore faut-il souligner que ce moyen a été présenté par les parties intervenantes⁶⁴, la société requérante ne s'étant pas placée sur ce terrain à raison du refus du Conseil d'État – exprimé dans sa décision *Easyvista* du 17 juillet 2017⁶⁵ – de renvoyer une QPC fondée sur la méconnaissance du principe d'égalité devant

la loi. Les parties intervenantes reprochaient à ces dispositions d'instaurer une différence de traitement injustifiée dès lors que les prestataires disposant d'une installation professionnelle en France sont imposés sur leurs revenus nets c'est-à-dire leurs bénéficiaires alors que les prestataires ne disposant pas d'une telle installation sont imposés sur leurs revenus bruts c'est-à-dire sur leur chiffre d'affaires à un taux de 33 1/3 %. S'inspirant de la décision *Easyvista* du Conseil d'État, le Conseil constitutionnel a rejeté ce grief, estimant que « le législateur a entendu garantir le montant et le recouvrement de l'imposition due, à raison de leurs revenus de source française, par des personnes à l'égard desquelles l'administration fiscale française ne dispose pas du pouvoir de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles qu'elles ont éventuellement engagées »⁶⁶. Il en a déduit qu'en « faisant peser l'imposition des revenus des personnes qui ne disposent pas d'installation professionnelle permanente en France sur les sommes qu'elles reçoivent en rémunération de leurs prestations, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi et n'a pas institué une différence de traitement injustifiée »⁶⁷. Ainsi que le relève pudiquement Stéphane Austry, « cette décision du Conseil constitutionnel illustre la différence entre le contrôle opéré par le juge constitutionnel au regard des droits et libertés garantis par la Constitution et celui auquel se livre la Cour de justice au regard du droit de l'Union européenne, puisqu'il est aujourd'hui généralement admis par la jurisprudence de cette dernière que le fait de calculer une retenue à la source sur les revenus perçus par des non-résidents sur une assiette brute est contraire aux libertés européennes dès lors qu'elle introduit une discrimination injustifiée entre résidents et non-résidents »⁶⁸. Formulée il y a plus de quinze ans⁶⁹, cette position de la CJUE a encore été rappelée récemment avec une grande fermeté dans le contexte de la liberté de circulation des capitaux dans l'arrêt *Sofina*⁷⁰ du 22 novembre 2018, au point d'ailleurs qu'Émilie Bokdam-Tognetti, dans ses conclusions sur la décision de renvoi⁷¹, avait évoqué la « mauvaise presse » des retenues « brutes » en droit de l'Union européenne pour justifier le renvoi. La décision de renvoi du Conseil d'État faisait d'ailleurs écho à l'arrêt *Sofina* en faisant référence aux sociétés étrangères déficitaires. Le Conseil constitutionnel n'a pas souhaité s'inspirer du raisonnement suivi par la Cour de justice consistant à dissocier la technique d'imposition qu'est la retenue à la source – dont le principe est admis en droit de l'Union – de la charge fiscale en résultant – qui ne doit pas pénaliser les non-résidents – et a validé le mécanisme institué par l'article 182 B du CGI. En pratique, ce refus du Conseil constitutionnel de s'inscrire dans le cadre d'analyse dessiné par la Cour de Luxembourg prive les prestataires établis dans des États tiers de l'Union de la possibilité de bénéficier d'une imposition sur leurs revenus nets dès lors que ces prestataires ne peuvent se prévaloir d'une atteinte à la libre prestation de services garantie par le Traité dans le champ de laquelle entrent les dispositions de l'article 182 B.

61. *V. comm. officiel*, p. 11 et s.

62. V. M. Pelletier, *La spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales. Conseil constitutionnel versus Cour de justice de l'Union européenne et Cour européenne des droits de l'homme* : *Dr. fisc.* 2015, n° 13, étude 230, spéc. n° 3.

63. *Cons. const.*, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, *Sté Cosfibel premium* : *Juris-Data* n° 2019-008434 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 42, *comm.* 409, note A. Maitrot de la Motte ; *Dr. fisc.* 2019, n° 23, *act.* 273, note M. Pelletier ; *FI* 2019, n° 3, p. 139, note L. Chesneau ; *RJF* 2019, n° 828)

64. Rappelons que si les parties intervenantes sont liées par les dispositions visées par la décision de renvoi, qui peuvent au demeurant être précisées par le Conseil constitutionnel, elles peuvent néanmoins soulever des griefs distincts et se prévaloir de la méconnaissance d'autres droits et libertés constitutionnellement garantis que ceux invoqués par le requérant.

65. *CE*, 3^e et 8^e ch., 17 juill. 2017, n° 407269, *Sté Easyvista* : *Dr. fisc.* 2017, n° 45, *comm.* 535, *concl.* E. Cortot-Boucher.

66. *Ibid.*, pt 8.

67. *Ibid.*, pt 9.

68. S. Austry, *Établissement de l'assiette d'une imposition sur une base brute (Décision n° 2019-784 QPC du 24 mai 2019, Société Cosfibel Premium) in Chronique de droit économique et fiscal, Titre VII [En ligne], oct. 2019, n° 3.*

69. *CJCE*, 5^e ch., 12 juin 2003, *aff. C-234/01, Arnoud Gerritse* : *Rec. CJCE*, I, p. 5933, pt 53, *concl. Ph. Léger* ; *Dr. fisc.* 2004, n° 13, *comm.* 374, *concl. Ph. Léger* ; *RJF* 10/2003, n° 1189. – *CJCE*, *gr. ch.*, 3 oct. 2006, *aff. C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* : *Rec. CJCE*, I, p. 9461 ; *RJF* 1/2007, n° 115.

70. *CJUE*, 5^e ch., 22 nov. 2018, *aff. C-575/17, Sofina SA, Rebelco SA, Sidro SA* : *Dr. fisc.* 2018, n° 49, *act.* 532 ; *RJF* 2019, n° 230. – V. C. Acard, *Fiscalité financière* : *Dr. fisc.* 2019, n° 18-19, *chron.* 251.

71. *CE*, 9^e et 10^e ch., 25 févr. 2019, n° 412497, *Sté Cosfibel Premium* : *Dr. fisc.* 2019, n° 11, *comm.* 204, *concl.* É. Bokdam-Tognetti.

Sans surprise, quelques mois après la décision *Cosfibel*, le Conseil d'État a d'ailleurs déclaré les dispositions de l'article 182 B incompatibles avec les stipulations du Traité garantissant la libre prestation de services dans sa décision *SAEM de gestion du Port Vauban* du 22 novembre 2019⁷². À cette occasion, il a également apporté un début de réponse à la question que suscitait, sous l'angle de l'application de la loi, la référence à l'absence du pouvoir de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles dont disposerait l'administration fiscale comme justification de cette retenue à la source avancée par le Conseil constitutionnel⁷³. Dans cette affaire, le Conseil d'État a en effet admis la mise en œuvre de l'article 182 B dans un contexte où les charges supportées par le prestataire étranger étaient connues de l'administration française⁷⁴. En l'absence de réserve d'interprétation explicitement formulée par le Conseil constitutionnel dans le dispositif de sa décision⁷⁵, le Conseil d'État semble ainsi admettre que des prestataires établis dans des États tiers soient soumis à la retenue à la source de l'article 182 B sur une base brute, y compris dans les cas concrets où l'Administration est en mesure de pouvoir vérifier la réalité des charges engagées par le prestataire établi à l'étranger. Il n'est toutefois pas certain que cette solution s'accorde parfaitement avec les motifs qui constituent le support de la décision de conformité prononcée par le Conseil constitutionnel.

6 - La décision AFEP du 27 septembre 2019⁷⁶ relative à la conformité à la Constitution des dispositions de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude était attendue. La transmission automatique au parquet des cas les plus graves de fraude fiscale et la limitation corrélative des cas d'intervention de la CIF suscitaient un certain nombre d'interrogations de nature constitutionnelle au regard des critères retenus par le législateur. Sans attendre que les juridictions pénales soient amenées à se prononcer sur la mise en œuvre de ces dispositions, une réponse du Conseil constitutionnel dans de brefs délais – faute de saisine dans le cadre du contrôle *a priori* – s'imposait. La publication de la circulaire conjointe du 7 mars 2019 du ministre de l'action et des comptes publics et de la garde des

Sceaux, relative à la loi du 23 octobre 2018, a donné l'occasion à l'AFEP d'introduire un recours en annulation à l'encontre de ces commentaires à l'appui duquel une QPC a été posée. En dépit des conclusions contraires de son rapporteur public qui estimait les griefs non sérieux, le Conseil d'État a renvoyé la question « afin de mettre le Conseil constitutionnel à même de purger d'ores et déjà le débat susceptible d'impacter les procédures pénales engagées pour fraude fiscale sur le fondement des nouvelles dispositions de cet article dans sa rédaction issue de cette loi »⁷⁷ selon une logique qui s'apparente à celle d'un « rescrit constitutionnel ». Invoquant la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, l'AFEP contestait plusieurs différences de traitement résultant de la nouvelle rédaction des dispositions de l'article L. 228 du LPF. Elle reprochait, en premier lieu, à ces dispositions de distinguer entre les contribuables pour lesquels l'Administration est tenue de dénoncer au procureur de la République des faits susceptibles de caractériser le délit de fraude fiscale et les autres contribuables. À cette critique dirigée contre le principe même de la réforme de 2018 s'ajoutaient des griefs formulés à l'encontre des modalités retenues par le législateur. L'AFEP critiquait, en deuxième lieu, les seuils de transmission retenus par le législateur en référence à l'application par l'Administration de certaines pénalités fiscales de sorte que le bénéfice de la garantie que constitue l'intervention de la CIF serait subordonnée à l'appréciation discrétionnaire de l'Administration. En troisième lieu, était contesté le critère de dénonciation obligatoire fondé sur le montant des droits éludés qui établirait une différence de traitement injustifiée entre les sociétés bénéficiaires et déficitaires. En quatrième lieu, l'AFEP contestait la différence de traitement entre sociétés ayant fait l'objet d'une majoration de 40 % en situation de réitération, selon qu'elles appartiennent ou non à un groupe fiscalement intégré. Elle estimait que la condition de réitération pouvait être appréciée au niveau du groupe, à raison de la qualité de redevable de l'IS de la société mère, et non au niveau de chaque société prise isolément si bien que les groupes fiscalement intégrés se trouveraient pénalisés. Se plaçant sur le terrain de l'égalité devant la procédure pénale⁷⁸, le Conseil constitutionnel a écarté l'ensemble des griefs formulés par l'AFEP et déclaré les dispositions du premier alinéa et les 1^o à 3^o du paragraphe I de l'article de l'article L. 228 du LPF conformes à la Constitution. En réponse au premier moyen, le Conseil a jugé qu'en « adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu soumettre systématiquement au procureur de la République, aux fins de poursuites pénales, les faits de fraude fiscale les plus graves dont a connaissance l'Administration. À cette fin, il a retenu comme critères de dénonciation obligatoire le fait que les droits éludés sont supérieurs à 100 000 euros et qu'ils sont assortis de l'une des pénalités prévues dans les cas suivants : l'opposition à contrôle fiscal ; la découverte d'une activité occulte faisant suite à une omission déclarative ; l'abus de droit ou les manœuvres frauduleuses constatés au titre d'une insuffisance de déclaration ; la rectification à raison du défaut de déclaration d'avoirs financiers détenus à l'étranger ; la taxation forfaitaire à partir des éléments du train de vie en lien avec des trafics illicites ou, en cas de réitération, le défaut de déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, le manquement délibéré ou l'abus de droit, dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas eu l'initiative principale de cet abus ou n'en a pas été le principal bénéficiaire. Ces critères, objectifs et rationnels, sont en lien avec le but poursuivi par le législateur »⁷⁹. Pour écarter le deuxième moyen, le Conseil a affirmé que « l'Administration est soumise, pour l'application des pénalités fiscales correspondant aux agissements précités, au respect des prin-

72. CE, 8^e et 3^e ch., 22 nov. 2019, n° 423698, *SAEM de gestion du Port Vauban* : Dr. soc. 2020, n° 2, comm. 31, note J.-L. Pierre ; RJF 2/20, n°

73. « Pour autant, cette précision ne résout pas l'ensemble des difficultés pratiques posées par l'article 182 B si l'on prend soin de distinguer, d'une part, la validité de ces dispositions – seule question sur laquelle s'est prononcé le Conseil constitutionnel – de leur applicabilité, d'autre part. Si leur validité est justifiée, selon l'interprétation donnée par le Conseil, par l'absence de prérogatives de contrôle de l'Administration, ne peut-on pas en déduire que ces dispositions qui, aux termes de la loi du 29 décembre 1976 d'ailleurs rappelés par le Conseil, s'appliquent sous réserve des conventions internationales devraient être écartées dans les cas concrets où l'Administration est précisément en mesure de pouvoir vérifier la réalité des charges engagées par le prestataire établi à l'étranger ? », V. M. Pelletier, *La spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales. Conseil constitutionnel versus Cour de justice de l'Union européenne et Cour européenne des droits de l'homme*, préc., spéc. n° 2.

74. V. sur ce point, FR 52/2019, inf. 1, § 8.

75. Ainsi que le précise Karin Ciavaldini dans ses conclusions : « Vous pourriez toutefois avoir une hésitation, dès lors que la justification de l'assiette brute est principalement liée à l'absence d'information du débiteur français sur les charges subies par la personne n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France à laquelle les sommes sont versées et à l'impossibilité pour l'administration fiscale de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles effectivement engagées. La société fait en effet valoir qu'au cas présent, les frais de gestion qu'elle facturait aux associés de la société IYCA étaient parfaitement connus et vérifiables. Nous ne vous invitons pas, toutefois, à entrer dans un mode de raisonnement qui consisterait, au cas par cas, à s'interroger sur le caractère vérifiable ou non des charges. Si le Conseil constitutionnel avait souhaité aller dans ce sens, il aurait sans doute prononcé une réserve d'interprétation ».

76. Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *Assoc. française des entreprises privées (AFEP)* : JurisData n° 2019-016578. – V. F. Pezet, *Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision AFEP du 27 septembre 2019* : Dr. fisc. 2019, n° 46, étude 436.

77. V. note de pied d'arrêt, RJF 10/2019, n° 952.

78. Cons. const., 27 sept. 2019, n° 2019-804 QPC, *AFEP*, préc., pt 4.

79. *Ibid.*, pt 6.

cipes de légalité et d'égalité »⁸⁰. Pour rejeter la troisième critique dirigée la différence de traitement entre société bénéficiaire et société déficitaire, il a considéré que « les sociétés contribuables dont le résultat apparaît bénéficiaire ne sont pas dans la même situation que celles déficitaires dont les manquements ne causent pas de préjudice financier au Trésor public. De ce fait, ces manquements n'entrent pas dans les catégories retenues par le législateur pour définir les cas de fraude fiscale les plus graves appelant une transmission automatique au parquet »⁸¹. Enfin, en réponse au quatrième grief, il a relevé que « le caractère réitéré des manquements des contribuables faisant l'objet d'une majoration de 40 % pour certaines omissions ou insuffisances déclaratives ne pouvant être établi qu'à l'égard d'un même contribuable, les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, au sein duquel chaque société demeure contribuable, ne sont pas traitées différemment des autres sociétés »⁸².

La lecture de la décision *AFEP* suscite une certaine perplexité. Sur le fond, il ne faisait guère de doutes que, dans le contexte actuel, le Conseil constitutionnel ne censurerait pas les dispositions de la loi du 23 octobre 2018 et ce d'autant qu'une déclaration d'inconstitutionnalité aurait très probablement conduit le législateur à l'adoption d'un dispositif encore plus rigoureux⁸³. En revanche, certains des arguments retenus par le Conseil constitutionnel – et inspirés de ceux avancés par Romain Victor dans ses conclusions sur la décision de renvoi – sèment le trouble. Ainsi, l'argument tiré de ce que « l'Administration est soumise, pour l'application des pénalités fiscales correspondant aux agissements précités, au respect des principes de légalité et d'égalité » pour écarter les griefs tirés de l'existence d'un pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale qui, en fonction des sanctions infligées aux contribuables, module le périmètre d'intervention de la CIF est d'une pertinence douteuse. Plusieurs séries de difficultés se présentent : les premières tiennent à l'invocation du principe de légalité, les secondes à l'invocation du principe d'égalité. Au regard du principe de légalité, il est incontestable que l'Administration dispose d'un pouvoir discrétionnaire en matière de sanctions. Soutenir le contraire signifierait que l'ensemble de l'action répressive de l'administration fiscale est entièrement prédéterminé par les normes qui s'imposent à elle sans qu'elle dispose de la moindre marge d'appréciation. Une telle position n'est pas soutenable. D'une part, s'agissant du principe même de l'action répressive, hormis le cas spécifique de la répression des atteintes à l'intégrité du domaine public⁸⁴, l'Administration bénéficie également du principe de l'opportunité des poursuites. Selon la formule du président Rougevin-Baville, « la règle traditionnelle de "l'opportunité des poursuites" est valable pour l'administration active comme pour le parquet »⁸⁵. D'autre part, s'agissant de l'exercice de cette compétence répressive,

rappelons que toute opération de concrétisation de normes implique l'existence d'une marge d'appréciation au niveau de la qualification juridique des faits. En matière répressive, l'Administration ne se borne pas à simplement constater des faits. Au contraire, elle les apprécie toujours. On peut certes affirmer – avec Romain Victor – qu'il suffit de constater qu'une des pénalités énumérées à l'article L. 228 du LPF a été appliquée à un contribuable pour transmettre automatiquement son dossier au procureur. Il n'en demeure pas moins que l'infliction d'une telle sanction est toujours précédée d'une appréciation des faits et de la situation du contribuable⁸⁶. En outre, sous l'angle du principe de légalité entendu comme une exigence de non-contrariété aux normes s'imposant à l'Administration, l'argument – avancé par Romain Victor et repris dans le commentaire de la décision – selon lequel, « le principe de légalité s'impose également à l'Administration dans l'application des pénalités fiscales, étant précisé qu'elle agit toujours sous le contrôle du juge de l'impôt qui exerce un plein contrôle sur les faits sanctionnés et la qualification retenue »⁸⁷ – manque sa cible. Est-il besoin de rappeler que l'édiction d'une sanction ne renseigne en rien sur sa conformité aux normes supérieures, celle-ci étant appréciée *a posteriori* par le juge de l'impôt, une fois la dénonciation au parquet effectuée ? La mise en avant du principe d'égalité par le Conseil constitutionnel soulève également des difficultés. Selon le commentaire officiel, cette référence tient au fait que l'Administration « demeure, en tout état de cause, en principe tenue, en vertu du principe d'égalité, de traiter de façon identique des contribuables ayant commis les mêmes infractions dès lors qu'ils sont dans la même situation »⁸⁸. Outre que cette affirmation semble nier l'existence d'un principe d'opportunité des poursuites évoqué précédemment, elle s'accorde mal avec le pouvoir – discrétionnaire – conféré à l'Administration d'accorder *a posteriori* des remises de pénalités sur le fondement de l'article L. 247 du LPF. Pris à la lettre, cet argument devrait astreindre l'Administration à un impératif de cohérence qui pourrait – paradoxalement – être retourné contre elle sauf à soutenir qu'aucune situation n'est similaire ou objectivement comparable à une autre. De même, l'argument selon lequel les sociétés bénéficiaires et les sociétés déficitaires se trouvent dans des situations objectivement différentes pour justifier la transmission en fonction du montant des droits élundés ne convainc pas. Sans qu'il soit besoin de rappeler les débats qu'a suscité le raisonnement suivi dans la décision *GBL Energy*⁸⁹, il n'est pas certain qu'on puisse se satisfaire d'une situation dans laquelle une société ayant frauduleusement ré-

80. *Ibid.*, pt 7.

81. *Ibid.*, pt 8.

82. *Ibid.*, pt 9.

83. Pour remédier à l'inconstitutionnalité résultant d'une méconnaissance du principe d'égalité, il aurait suffi au législateur de faire disparaître toute différence de traitement, par exemple, en supprimant la CIF. Au demeurant, on relèvera que les dispositions de la loi du 23 octobre 2018 levant le secret professionnel des agents de l'administration fiscale dans ses rapports avec le procureur de la République, codifiées à l'article L. 142 A du LPF, ainsi que la jurisprudence *Talmon* du 20 février 2008 dispensant la poursuite du délit de blanchiment de fraude fiscale du respect de la procédure instituée à l'article L. 228 du LPF permettent aisément de contourner les exigences liées au maintien partiel du « verrou de Bercy ».

84. *CE, sect.*, 23 févr. 1979, *min. Équipement c/ Assoc. des amis des chemins de ronde : Lebon*, p. 75, *concl. A. Bacquet* ; *AJDA* 1979, p. 83 *chron. O. Dutheillet de Lamothe et Y. Robineau* ; *RD publ.* 1979, p. 1157, *note M. Waline*.

85. *Concl. M. Rougevin-Baville sur CE, ass.*, 20 mars 1974, n° 90547, *min. Aménagement du territoire c/ Navarra : Lebon*, p. 200, *concl. M. Rougevin-Baville*. Cette solution était déjà exprimée par le président Gentot dans ses conclusions sur la décision d'assemblée de 1971 (*CE, ass.*, 7 mai 1971,

n° 74669 et 74977, *min. c/ Sastre : Lebon*, p. 334) qui affirmait que « l'Administration n'est pas tenue d'utiliser les moyens dont elle dispose pour mettre, à tout prix, un terme aux infractions dont se rendent coupables les citoyens. La règle traditionnelle en matière pénale suivant laquelle le ministère public est maître d'apprécier l'opportunité de poursuivre un délinquant s'étend à l'action administrative ».

86. Cette solution s'impose d'autant plus que le Conseil constitutionnel rappelle que les sanctions obligatoires dans tous leurs éléments sont prohibées par les dispositions de l'article 8 de la Déclaration de 1789, *V. par ex.*, *Cons. const.*, 28 juin 2013, n° 2013-329 *QPC, Sté Garage Dupasquier : JurisData* n° 2013-014443.

87. *V. comm. p.* 15.

88. *V. Ibid.*

89. *CE, plén. fisc.*, 9 mai 2012, n° 342221 et 342222, *Sté GBL Energy : Dr. fisc.* 2013, n° 4, *comm. 80, concl. L. Olléon, note G. Blanluet* ; *RJF* 7/2012, *chron. É. Bokdam-Tognetti*, p. 587 ; *RJF* 1/2013, n° 45. Rappelons que dans cette décision, intéressante la situation des sociétés étrangères percevant des dividendes de source française, le Conseil d'État a écarté l'existence d'une différence de traitement entre sociétés non-résidentes déficitaires (soumises à la retenue à la source au titre des dividendes en provenance de France) et sociétés résidentes déficitaires (non imposées) en considérant qu'« aucune disposition du droit interne français ne prévoit une exonération des dividendes reçus par une société résidente lorsque ses résultats sont déficitaires ; que ces dividendes sont effectivement compris dans le résultat de cette société et viennent en diminution du déficit reportable ; que, lorsque le résultat de cette société redevient bénéficiaire, la diminution de ce

duit son impôt sur les bénéficiaires de 100 001 euros est considérée comme ayant commis un manquement plus grave qu'une société ayant frauduleusement majoré son déficit de centaines de millions d'euros, en dépit du fait que « si l'Administration n'est pas tenue par un devoir de dénonciation des faits reprochés à une société déficitaire, cela ne l'empêche toutefois pas d'envisager un dépôt de plainte pour fraude fiscale après avis conforme de la commission des infractions fiscales »⁹⁰. Destinée à masquer la faiblesse du raisonnement, cette précision formulée dans le commentaire de la décision n'y parvient pas. Enfin, s'agissant de l'absence de différence de traitement entre sociétés selon qu'elles sont membres ou non d'un groupe fiscalement intégré, l'argumentation – prévisible – retenue par le Conseil vise à répondre aux préoccupations exprimées par les sociétés têtes de groupe qui craignaient que la condition de réitération du manquement délibéré de 40 % soit toujours appréciée à leur niveau – en leur qualité de redevable de l'IS – et non au niveau des sociétés membres du groupe. En définitive, indépendamment de sa motivation discutable, la décision du Conseil constitutionnel a principalement pour objet de consolider les modalités d'application de la loi sur la fraude fiscale prévues par la circulaire du 7 mars 2019 et les commentaires publiés au BOFiP le 27 juin 2019 en formulant des directives d'interprétation destinées à être prises en compte par les juridictions pénales. Ainsi que le précise Renaud Salomon, « les Sages de la rue de Montpensier ont totalement sécurisé le nouveau dispositif »⁹¹. Le Conseil constitutionnel ayant déclaré conformes à la Constitution les dispositions du premier alinéa et les 1^{er} à 3^{es} du paragraphe I de l'article L. 228 du LPF, toute tentative de présenter une nouvelle QPC sera vouée à l'échec, sauf à se prévaloir de l'existence d'un changement de circonstances.

7 - La décision *Margot* du 15 novembre 2019⁹² est relative à la suppression – avant toute application effective – de l'abattement de durée de détention des plus-values générées par la cession de titres qui avait été institué à l'article 150-0 D bis du CGI par la loi de finances rectificative pour 2005. Si l'essentiel du débat se plaçait sur le terrain de l'atteinte à la garantie des droits (*V. infra*), le requérant se prévalait également d'une méconnaissance du principe d'égalité devant la loi. Il critiquait la différence de traitement entre le dispositif d'abattement de droit commun et le dispositif d'abattement en faveur des dirigeants de PME cédant leurs titres à l'occasion de leur départ en retraite. Codifié à l'article 150-0 D ter du CGI, ce dernier abattement commençait à courir, pour les titres acquis antérieurement à son entrée en vigueur, à compter de la date d'acquisition effective des titres – et non à compter du 1^{er} janvier 2006 – et n'avait pas été supprimé par la loi de finances pour 2012 qui avait remis en cause l'abattement de droit commun. Sans surprise⁹³, le Conseil constitutionnel a rejeté ce grief estimant qu'il « ressort des travaux préparatoires de la loi du 30 décembre 2005 mentionnée ci-dessus que, en prévoyant un tel abattement, le législateur a entendu faciliter la transmission des entreprises françaises au moment du départ à la retraite de leurs dirigeants, lesquels ne sont pas dans la même situation que les autres cédants de titres. Dès lors, le législateur a institué une différence de traitement fondée sur une différence de situation en rapport avec l'objet de la loi. Il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la

méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté »⁹⁴.

8 - Dans sa décision *Calogero G* du 15 novembre 2019⁹⁵, le Conseil constitutionnel était invité à se prononcer sur la conformité au principe d'égalité devant la loi des dispositions de l'article 121 du CGI aux termes desquelles « les dispositions prévues au 2 de l'article 115 sont applicables en cas d'apport partiel d'actif par une société étrangère et placée sous un régime fiscal comparable au régime de l'article 210 A ». Dans sa rédaction alors en vigueur, l'article 115 2 du CGI soumettait à la délivrance d'un agrément – obtenu par la société – l'application des dispositions permettant de faire échec – dans le chef des associés – à la qualification de revenus distribués de l'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité aux membres de la société apporteuse. Dans sa décision de renvoi du 16 septembre 2019⁹⁶, le Conseil d'État a estimé, à la lumière de la jurisprudence *Euro Park Service*⁹⁷, que ces dispositions indifférenciées étaient incompatibles avec les prescriptions de la directive « fusions », lesquelles couvrent – depuis l'adoption de la directive 2005/19/CE du 17 février 2005 – les opérations de scissions partielles que constituent, en droit français, les opérations d'apports d'une branche complète d'activité suivies de la distribution des titres issus de cet apport. Dans son office de juge de la conventionnalité de la loi, le Conseil d'État en a déduit que les dispositions de l'article 115 ne pouvaient être appliquées, par renvoi de l'article 121 du CGI, aux situations transfrontalières intéressant les opérations de scission partielle d'une société établie dans un État membre de l'Union européenne. En revanche, ainsi que le précise Émilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur cette affaire, « l'exigence d'un agrément préalable s'applique pleinement, en vertu des articles 115 et 121 du code, aux scissions partielles purement internes tout comme aux opérations intéressant des sociétés d'États tiers ». Estimant que « les dispositions contestées du troisième alinéa du 1 de l'article 121 du CGI, dans la mesure où elles rendent applicables les dispositions du 2 de l'article 115 du même code, qui ne peuvent être légalement appliquées aux distributions réalisées dans le cadre d'une scission partielle que si la société apporteuse est établie en France ou dans un État tiers à l'Union européenne, créent une différence de traitement selon l'État dans lequel est établie la société apporteuse », le Conseil d'État invitait donc le Conseil constitutionnel à « faire » du *Metro Holding*⁹⁸ et à examiner la constitutionnalité de cette différence de traitement qui, comme le soulignent Louis Nayberg et Nicolas Vergnet⁹⁹, constitue un cas de discrimination par ricochet « chimiquement pure ». Le Conseil constitutionnel n'a pas été sensible à cette présentation. Après avoir fait état de la jurisprudence du Conseil d'État selon laquelle « l'exigence d'un agrément ministériel n'est pas applicable aux attributions de titres effectuées par des sociétés étrangères établies dans un État membre de l'Union européenne »¹⁰⁰, il a écarté toute

déficit reportable implique que ces dividendes seront effectivement imposés à l'impôt sur les sociétés au titre d'une année ultérieure au taux de droit commun alors applicable ».

90. *V. comm. p. 16.*

91. R. Salomon, *Droit pénal fiscal* : *Dr. fisc.* 2020, n° 6-7, *chron.* 131, *spéc.* n° 8.

92. *Cons. const.*, 15 nov. 2019, n° 2019-812 QPC, *Margot* : *Dr. fisc.* 2019, n° 47, *act.* 491.

93. Dans ses conclusions sur la décision de renvoi, le rapporteur public Laurent Cytermann estimait déjà ce grief dépourvu de caractère sérieux, *V. CE*, 8^e et 3^e ch., 11 sept. 2019, n° 431686 : *JurisData* n° 2019-015968 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 38, *act.* 396 ; *RJF* 12/2019, n° 1177.

94. *Cons. const.*, 15 nov. 2019, n° 2019-812 QPC, *Margot*, *préc.*, pt 13.

95. *Cons. const.*, 15 nov. 2019, n° 2019-813 QPC, *Giarmana* : *Dr. fisc.* 2019, n° 47, *act.* 495. – V. N. Vergnet, *Discriminations par ricochet : les moyens justifient la fin*. À propos de *Cons. const.*, 15 nov. 2019, n° 2019-813 QPC, M. Calogero G : *Dr. fisc.* 2020, n° 6-7, *étude* 133.

96. *CE*, 9^e et 10^e ch., 16 sept. 2019, n° 431784 : *JurisData* n° 2019-015970 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 43, *comm.* 419 *concl.* É. Bokdam-Tognetti.

97. *CJUE*, 1^{re} ch., 8 mars 2017, *aff. C-14/16*, *Euro Park Services* : *Dr. fisc.* 2017, n° 20, *comm.* 306, *note* N. de Boynes.

98. *Cons. const.*, *déc.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding France SA*, *venant aux droits de la Sté CRFP Cash* : *Dr. fisc.* 2016, n° 6, *act.* 74, O. Fouquet. – V. 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.

99. N. Vergnet et L. Nayberg, *Scission partielle et agrément préalable : une nouvelle « discrimination par ricochet » ?* À propos de *CE*, 9^e et 10^e ch., 16 sept. 2019, n° 431784 : *Dr. fisc.* 2019, n° 39, *act.* 406, *spéc.* n° 9.

100. *Cons. const.*, 15 nov. 2019, n° 2019-813 QPC, *préc.*, pt 6.

prise en compte des situations purement internes pour ne s'intéresser qu'à la différence de traitement entre sociétés étrangères « selon que ces sociétés étaient établies dans un État membre de l'Union européenne ou un État tiers »¹⁰¹. Il a ensuite indiqué que « ces dispositions, ainsi interprétées, ont pour objet d'assurer la neutralité fiscale des seules opérations d'apport partiel d'actif effectuées à des fins de restructuration économique, en dehors de toute volonté de fraude ou d'évasion fiscales, dans le respect du droit de l'Union européenne. Ce dernier, qui instaure un régime fiscal commun pour ces opérations au sein de l'Union européenne, s'oppose à ce que la législation d'un État membre soumette l'octroi de tels avantages fiscaux à une procédure d'agrément préalable reposant sur une présomption générale de fraude ou d'évasion fiscales ». Le Conseil a enfin affirmé, pour écarter le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi que « d'une part, il ne résulte pas de cette exigence découlant du droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi. D'autre part, au regard de l'objet de la loi, telle que désormais interprétée, il existe une différence de situation, tenant au lieu d'établissement de la société apporteuse, entre les associés des sociétés établies dans un État membre et ceux des autres sociétés étrangères. La différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est ainsi en rapport direct avec l'objet de la loi »¹⁰².

À la lumière des enjeux mis en évidence par la décision de renvoi du Conseil d'État, la solution retenue par le Conseil constitutionnel peut sembler surprenante voire décevante¹⁰³. Alors qu'était en cause une discrimination à rebours « chimiquement pure » dans laquelle les situations européennes étaient plus favorablement traitées que les situations internes et les situations extra-européennes, le Conseil constitutionnel n'a pas fait d'application positive de sa jurisprudence *Metro Holding* et s'est placé dans le sillage de ses décisions *Époux Vincileoni*¹⁰⁴ et – surtout – *Life Sciences Holdings France*¹⁰⁵. Il semble toutefois difficile d'en déduire une forme de remise en cause de la jurisprudence *Metro Holding*. Plus simplement, cette solution tient à la teneur et à l'articulation des dispositions en litige : si les situations internes sont régies par l'article 115 du CGI, les situations intéressant les États tiers et les États membres sont régies par l'article 121 du CGI – qui renvoie aux dispositions de l'article 115. Or, la QPC qui avait été transmise au Conseil d'État puis renvoyée au Conseil constitutionnel portait exclusivement sur les dispositions de l'article 121 du CGI. La constitutionnalité de l'article 115 du CGI n'ayant pas été directement contestée, le Conseil constitutionnel pouvait logiquement se dispenser de prendre en considération les situations purement internes et faire porter son contrôle exclusivement sur la différence de traitement entre sociétés établies dans un État membre et sociétés établies dans un État tiers¹⁰⁶. En d'autres termes, même si le Conseil d'État avait mis en évidence l'existence d'une discrimination à rebours « chimiquement pure » pénalisant également les associés de sociétés françaises, l'absence de renvoi d'une QPC dirigée directement contre l'article 115 du CGI a pu justifier l'abstention de prise en compte des

situations internes dans la décision *Calogero G*. Ce cadre d'analyse précisé, l'argumentation retenue par le Conseil constitutionnel s'inscrit dans le cadre de sa jurisprudence antérieure et de son refus – de principe – d'aligner les situations extra-européennes sur les prescriptions applicables aux situations entrant dans le champ du droit de l'Union. Dans le prolongement de sa décision *Life Sciences Holdings France* relative à la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus par les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, il estime que l'objet initial de la loi n'est pas dénaturé au contact du droit de l'Union. On peut toutefois déplorer que le Conseil constitutionnel ne prenne pas la peine de définir précisément l'objet initial de la loi. Ainsi que l'observe Nicolas Vergnet¹⁰⁷, il n'essaie pas davantage de justifier la raison pour laquelle il reconnaît l'existence d'une différence de situation entre les associés des sociétés établies dans un État membre et ceux des sociétés établies dans un État tiers au regard de l'exigence de neutralité fiscale des distributions consécutives à l'apport d'une branche complète d'activité effectuées à des fins de restructuration économique en dehors de toute volonté de fraude ou d'évasions fiscales¹⁰⁸. À l'instar de ce qu'il a déjà fait dans ses décisions du 9 mars 2017 (précitée) et *Life Sciences Holdings France*, le Conseil constitutionnel s'abrite ainsi derrière une forme d'« écran européen » pour refuser d'exercer un contrôle des dispositions qui lui sont déferées¹⁰⁹.

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

9 - Dans ses deux décisions *Fleurquin* et *Ruth S* rendues respectivement le 15 janvier 2019¹¹⁰ et le 22 mars 2019¹¹¹, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur la prise en compte par le législateur, pour le calcul du plafonnement de l'IFI et de l'ISF, du montant brut des plus-values réalisées par les contribuables, sans leur appliquer ni abattement pour durée de détention, ni aucun autre correctif tenant compte de l'érosion monétaire affectant leur valeur réelle. Dans ces deux affaires, les requérants entendaient se prévaloir des solutions dégagées par le Conseil constitutionnel dans ses décisions relatives à la loi du 29 décembre 2012 de finances pour 2013¹¹² et du 22 avril 2016¹¹³ interdisant, d'une part, que des contribuables soient imposés sur des sommes dont ils ne disposent pas et prescrivant, d'autre part, que les plus-values ne soient pas imposées pour leur montant net de sorte qu'elles doivent se voir appliquer, à défaut d'abattement pour durée de détention, un coefficient d'érosion monétaire. Le Conseil

107. N. Vergnet, *Discriminations par ricochet : les moyens justifient la fin, préc.*, spéc. n° 24 et s.

108. Le commentaire accompagnant la décision se borne, sur ces points, à des développements superficiels. « Constatant, par ailleurs, que la différence de traitement est justifiée par une différence de situation, qui tient au lieu d'établissement de la société apporteuse d'actif, entre les associés des sociétés étrangères et européennes et que la différence de traitement contestée, ainsi justifiée, est bien en rapport direct avec l'objet de la loi (même paragr.), le Conseil constitutionnel a donc écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi (pt 10) » (p. 20).

109. Indépendamment de toute prise en compte d'éventuelles stipulations de conventions fiscales relatives notamment à l'assistance administrative, on peut s'interroger sur la cohérence d'une solution qui conforte une présomption générale de fraude et d'évasion fiscales sans offrir la possibilité aux contribuables de faire valoir la preuve contraire autrement que par l'intervention *a priori* de l'Administration dans le cadre d'une procédure d'agrément.

110. *Cons. const.*, 15 janv. 2019, n° 2018-755 QPC, *Fleurquin* : *Dr. fisc.* 2019, n° 4, act. 9.

111. *Cons. const.*, 22 mars 2019, n° 2019-769 QPC, *Ruth S* : *JurisData* n° 2019-004211 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 13, act. 162.

112. *Cons. const.*, 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, *Loi de finances pour 2013*.

113. *Cons. const.*, 22 avr. 2016, n° 2016-538 QPC : *JurisData* n° 2016-007340 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 17, act. 277 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 20, comm. 320, étude É. Chartier et B. Michaud ; *Dr. fisc.* 2016, n° 36, comm. 461, note J.-Cl. Cavallé ; *RJF* 2016, n° 644.

101. *Ibid.*, pt 7.

102. *Ibid.*, pt 9.

103. V. N. Vergnet, *Discriminations par ricochet : les moyens justifient la fin. À propos de Cons. const.*, 15 nov. 2019, n° 2019-813 QPC, M. Calogero G, *préc.*

104. *Cons. const.*, 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *Époux Vincileoni* : *Dr. fisc.* 2017, n° 21, comm. 322, note A. Maitrot de la Motte ; *RJF* 6/2017, 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.

105. *Cons. const.*, 13 avr. 2018, n° 2018-699 QPC, *Sté Life Sciences Holdings France* : *JurisData* n° 2018-005526 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 20, comm. 277, note L. Nayberg et N. Vergnet.

106. V. en ce sens le raisonnement suivi dans la décision de 2017 (*Cons. const.*, 1^{er} déc. 2017, n° 2017-676 QPC, *Élise D* : *Dr. fisc.* 2017, n° 49, act. 653) à propos du renvoi, en matière d'ISF, aux règles applicables en matière de droits de mutation.

constitutionnel a écarté les arguments présentés par les requérants en mettant en avant le fait, d'une part, que l'IFI et l'ISF sont des impositions frappant le patrimoine et non les revenus et, d'autre part, que « les dispositions contestées n'ont ainsi pas pour objet de déterminer les conditions d'imposition des plus-values, mais les modalités selon lesquelles ces plus-values sont prises en compte dans les revenus en fonction desquels est plafonné l'impôt sur la fortune immobilière »¹¹⁴ ou « l'impôt de solidarité sur la fortune »¹¹⁵. Il a également rejeté les arguments tirés de l'imposition sur des sommes dont le contribuable ne dispose pas, précisant qu'il s'agit, à chaque fois, de revenus réalisés. La solution retenue par le Conseil constitutionnel ne surprend guère au regard de la distinction entre l'imposition des plus-values dans le cadre d'un impôt frappant les revenus, d'une part, de la prise en compte de ces plus-values dans le cadre d'un impôt frappant le patrimoine, d'autre part. Ainsi que le précise le commentaire de la décision *Fleurquin*, le Conseil constitutionnel « n'a ainsi pas fait droit à l'argumentation du requérant, qui l'invitait à analyser le dispositif que constitue la soumission à l'IFI dans la limite d'un plafond de 75 % des revenus comme une imposition du revenu à un taux maximal de 75 % »¹¹⁶ et considère, ainsi que le relevait déjà Benoît Bohnert dans ses conclusions sur la décision de renvoi, que l'objectif assigné au plafonnement est simplement « de garantir que le contribuable soit en mesure d'acquitter l'impôt sur la fortune au moyen de son revenu disponible ». Au regard du précédent que constituait la décision *Fleurquin*, la solution de la décision *Ruth S* était largement prévisible. L'intérêt essentiel de cette décision concerne la procédure et tient à l'admission d'un changement de circonstances justifiant un réexamen de la décision sur la loi de finances pour 2013 dans laquelle il avait déclaré conformes à la Constitution les dispositions de l'article 885 V bis du CGI relatives au plafonnement de l'ISF à raison de l'intervention de sa décision n° 2016-538 QPC.

10 - La décision *Vermilion REP* du 29 mars 2019 a permis au Conseil constitutionnel de rappeler qu'il n'exerce qu'un contrôle d'une intensité limitée au regard du caractère confiscatoire des impositions frappant une catégorie de contribuables. Dans cette décision relative aux prélèvements mis à la charge des titulaires de concessions de mines d'hydrocarbures, le Conseil constitutionnel s'est livré à un contrôle assez peu exigeant des dispositions issues de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 à l'issue duquel il a déclaré les dispositions de l'article 132-16 du Code minier conformes à la Constitution. Il a ainsi relevé que « la loi du 28 décembre 2017, qui a établi ce barème, a pour objet de mettre fin à la fiscalité incitative dont bénéficiaient les titulaires de concessions de mines d'hydrocarbures liquides depuis la loi du 30 décembre 1980 mentionnée ci-dessus. Le législateur, qui a ainsi entendu frapper la capacité contributive des titulaires de concessions de mines d'hydrocarbures liquides, s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en faisant porter la redevance sur la production annuelle d'huile brute »¹¹⁷. Il a ensuite estimé qu'en « appliquant, à la valeur de la production annuelle de cette huile supérieure à 1 500 tonnes, un taux de 8 %, au demeurant déjà appliqué à une part de la production extraite de puits mis en service avant 1980, les dispositions contestées ne font pas peser sur les titulaires de concessions de mines d'hydrocarbures liquides une charge excessive au regard de leurs facultés contributives et ne présentent pas un caractère confiscatoire »¹¹⁸. Enfin, il a relevé que « d'une part, la taxe tréfoncière ne constitue pas une imposition de toute nature mais la contrepartie versée par le

titulaire de la concession au propriétaire du terrain qu'il exploite. La taxe sur l'exploration d'hydrocarbures prévue par l'article 1590 du Code général des impôts porte quant à elle sur les permis de recherche d'hydrocarbures. Ainsi, le grief tiré du caractère confiscatoire résultant de leur cumul avec la redevance progressive des mines est inopérant. D'autre part, le cumul de la redevance progressive des mines avec les redevances communale et départementale des mines prévues par les articles 1519 et 1587 du Code général des impôts, compte tenu de leur assiette, taux et tarifs respectifs, ne présente pas un caractère confiscatoire »¹¹⁹. Bien qu'il n'en fasse pas explicitement mention dans sa décision, le Conseil constitutionnel s'est vraisemblablement fondé sur des considérations environnementales pour admettre un objectif d'intérêt général tiré de la volonté de « mettre fin à la fiscalité incitative dont bénéficiaient les titulaires de concessions de mines d'hydrocarbures liquides depuis la loi du 30 décembre 1980 » et admettre l'augmentation de la fiscalité pesant sur ce secteur d'activité. On peut toutefois déplorer que ni la décision ni le commentaire qui l'accompagne ne comportent de motivation précise en réponse au principal argument présenté par la requérante. Privilégiant une approche stricte du caractère confiscatoire d'un prélèvement fiscal¹²⁰ qu'il apprécie de manière absolue, le Conseil constitutionnel refuse de raisonner de manière relative en se penchant sur les variations de charge fiscale d'une année sur l'autre liées à des alourdissements significatifs de la fiscalité. À suivre la décision du Conseil constitutionnel, dès lors qu'elle n'atteint pas un seuil – que l'on peine de plus en plus à identifier (*V. infra*) – une augmentation de 120 % de la charge fiscale pesant sur un contribuable d'une année sur l'autre ne peut être contestée sur le terrain de la méconnaissance du caractère confiscatoire ou excessif d'une imposition.

11 - La décision *Ruimy* du 12 avril 2019¹²¹ est importante. Elle marque une évolution de la jurisprudence du Conseil constitutionnel pour la mise en œuvre des garanties de l'article 13 de la Déclaration qui s'éloigne des raisonnements mis en œuvre il y a encore quelques années. On sait que l'article 150-0 B ter du CGI, issu de la loi de finances rectificative pour 2012 du 29 décembre 2012, prévoit, dans son I, un dispositif spécifique d'imposition des plus-values réalisées dans le cadre d'un apport de titres à une société contrôlée par le contribuable. Ces dispositions instituent un mécanisme de report d'imposition de plein droit auquel il est mis fin à l'occasion, notamment, de la cession à titre onéreux, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres reçus en rémunération de l'apport. La fin du report d'imposition entraîne alors l'imposition de la plus-value dans les conditions prévues à l'article 150-0 A. Dans cette affaire, le requérant critiquait les dispositions du II de l'article 150-0 B ter du CGI prévoyant qu'en cas de donation de titres reçus en rémunération de l'apport fait à une société contrôlée à un donataire contrôlant également la société, l'imposition due au titre de la plus-value est mise à la charge du donataire – et non du donateur – lors de la fin du report d'imposition. Ainsi que le soulignait Karin Ciavaldini dans ses conclusions sur la décision de renvoi¹²², « les dispositions du II de l'article 150-0 B ter du CGI mettent en place, dans le cas d'opérations d'apport-donation-cession, un mécanisme très proche de celui qui a été censuré » par le Conseil constitutionnel dans sa décision du

119. *Ibid.*, pt 9.

120. Fidèle à sa jurisprudence (*Cons. const.*, 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, *Loi de finances pour 2013, préc.*), le Conseil considère que le grief tiré du caractère confiscatoire ne peut jouer que pour – et entre – les prélèvements à caractère fiscal et qu'il est inopérant à l'égard des prélèvements n'ayant pas le caractère d'impositions de toute nature. V. récemment, *Cons. const.*, 22 févr. 2019, 2019-767 QPC, *Sté ODDO BHF*.

121. *Cons. const.*, 12 avr. 2019, n° 2019-775 QPC, *Ruimy* : *Dr. fisc.* 2019, n° 16, act. 197.

122. *CE*, 8^e et 3^e ch., 6 févr. 2019, n° 425447 : *Dr. fisc.* 2019, n° 7, act. 50, *RJF* 2019, n° 447.

114. *Cons. const.*, 15 janv. 2019, n° 2018-755 QPC, *Fleurquin*, *préc.*, pt 6.

115. *Cons. const.*, 22 mars 2019, n° 2019-769 QPC, *Ruth S*, *préc.*, pt 9.

116. *V. commentaire*, p. 13.

117. *Cons. const.*, 29 mars 2019, n° 2019-771 QPC, *Sté Vermilion REP*, *préc.*, pt 7.

118. *Ibid.*, pt 8.

29 décembre 2012¹²³ à propos des opérations de donation-cession. À cette occasion, le Conseil constitutionnel avait indiqué « que les dispositions contestées font peser sur les donataires de valeurs mobilières une imposition supplémentaire qui est sans lien avec leur situation mais est liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières ; que le critère de la durée séparant la donation de la cession à titre onéreux des valeurs mobilières est à lui seul insuffisant pour présumer de manière irréfutable que la succession de ces deux opérations est intervenue à la seule fin d'éluider le paiement de l'imposition des plus-values ; que le législateur n'a donc pas retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi ; que, par suite, il a méconnu les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ». Pour écarter les griefs du requérant qui invitait à la transposition de cette solution, le Conseil constitutionnel s'est attaché à rappeler, en premier lieu, que « les dispositions contestées s'inscrivent dans un mécanisme de report d'imposition qui vise à favoriser les restructurations d'entreprises susceptibles d'intervenir par échanges de titres, en évitant que le contribuable soit contraint de vendre une partie des titres qu'il a reçus lors de l'échange pour acquitter la plus-value qu'il a réalisée, à cette occasion, sur les titres apportés. Afin de maintenir le bénéfice du report d'imposition, en cas de donation, le législateur a transféré la charge d'imposition du donateur au donataire »¹²⁴. Il relève ensuite que « le premier alinéa du paragraphe II de l'article 150-0 B ter du Code général des impôts prévoit que la plus-value réalisée à l'occasion de l'échange est constatée et déclarée par le contribuable et placée en report d'imposition. Au moment de la donation des titres reçus en échange de l'apport, le donataire mentionne, dans la proportion des titres transmis, le montant de la plus-value en report dans la déclaration de revenus. Ainsi, lorsqu'il accepte la donation, le donataire a une connaissance exacte du montant et des modalités de l'imposition des plus-values placées en report qui grève les titres qu'il reçoit »¹²⁵ et enfin qu'il « est mis fin au report de l'imposition de ces plus-values que lorsque le donataire cède les titres qui lui ont été donnés ou lorsque la société bénéficiaire, qu'il contrôle, cède les titres apportés. Au surplus, la plus-value placée en report d'imposition est définitivement exonérée lorsque le donataire cède les titres au-delà d'un délai de dix-huit mois. Il en est de même en cas de cession des titres apportés, par la société, au-delà d'un délai de trois ans ou lorsque le produit de la cession fait l'objet d'un réinvestissement »¹²⁶ pour en conclure que le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration doit être écarté.

Bien que le Conseil constitutionnel ne la présente ainsi, la décision *Ruimy* a les apparences d'un abandon discret de la jurisprudence dégagée dans la loi de finances rectificative pour 2012. Même si le commentaire de la décision insiste sur les différences séparant les dispositions litigieuses de celles qui avaient été censurées en 2012¹²⁷, la motivation retenue par le Conseil laisse songeur. À aucun moment n'apparaît dans la décision l'objectif de lutte contre la fraude fiscale ou la volonté de lutter contre l'optimisation alors qu'il s'agissait de la principale motivation poursuivie par le législateur. Plutôt que de présenter les dispositions en cause comme un mécanisme dérogatoire d'une portée limitée dans le temps destiné à faire obstacle à des pratiques d'optimisation fiscale, le Conseil n'a mis en avant que l'objectif

tenant à la volonté de « favoriser les restructurations d'entreprises » auquel il a rattaché l'imposition entre les mains du donataire¹²⁸. Cette présentation rend la décision assez peu cohérente au regard de l'architecture des dispositions en litige : est-il besoin de rappeler – avec Karin Ciavaldini¹²⁹ – qu'en dehors du champ des dispositions contestées de l'article 150-0 B ter, une donation de titres permet toujours de purger la plus-value antérieure ? Ne doit-on pas considérer que cette dernière situation contribue également – et probablement mieux – à la réalisation de l'objectif visant à « favoriser les restructurations d'entreprises » ? Par ailleurs, quel est l'intérêt d'affirmer que « lorsqu'il accepte la donation, le donataire a une connaissance exacte du montant et des modalités de l'imposition des plus-values placées en report qui grève les titres qu'il reçoit » ? Un début de réponse est apporté par le commentaire officiel qui indique qu'il « est possible de considérer que cette imposition, qui peut s'analyser comme une dette fiscale grevant la donation, a été acceptée par le donataire lors de la donation ». Une telle analyse est toutefois assez peu satisfaisante¹³⁰. Au regard des exigences de l'article 13 de la Déclaration, l'enjeu n'est pas de savoir si le donataire connaît ou non le montant de la plus-value mais uniquement de savoir si mettre la plus-value à sa charge est en lien avec les facultés contributives qu'a vocation à appréhender l'imposition des revenus¹³¹. Que la plus-value soit latente ou bien réalisée – et dès lors connue – elle est dans tous les cas – pour reprendre la formule employée dans la décision du 29 décembre 2012 – « liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières ». Enfin, on observera que le Conseil constitutionnel n'a pas souhaité s'appuyer explicitement sur l'argument – qui avait été avancé devant le Conseil d'État par l'administration fiscale – selon lequel le donataire dispose du produit de la cession des titres lui permettant d'acquitter l'impôt sur la plus-value qui sera mis à sa charge lors de la fin du report¹³².

123. *Cons. const.*, 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC. – V. R. Kieffer, *Apports de titres (CGI, art. 150-0 B ter) : un report d'imposition automatique... mais pas obligatoire. À propos de BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60, 4 mars 2016 et de Cons. const.*, 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, 3^e LFR pour 2012 : *Dr. fisc.* 2016, n° 18-19, étude 307.

124. *Cons. const.*, 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, *préc.*, pt 6.

125. *Ibid.*, pt 7.

126. *Ibid.*, pt 8.

127. *V. comm.*, p. 15.

128. En affirmant qu'« afin de maintenir le bénéfice du report d'imposition, en cas de donation, le législateur a transféré la charge d'imposition du donateur au donataire », le Conseil mêle deux problématiques *a priori* distinctes : le maintien ou la perte du report en cas de transmission des titres à un bénéficiaire astreint à des obligations, d'une part, et le redevable de l'imposition lorsqu'il est mis fin au report, d'autre part. On peut parfaitement imaginer un dispositif dans lequel des obligations sont prescrites au donataire sans pour autant que l'imposition soit mise à sa charge.

129. « En l'absence de dispositions spécifiques au cas de donation, la donation des titres aurait pour effet, comme nous l'avons dit, de « purger » la plus-value placée en report d'imposition. Dès lors, l'exigence, pour le donataire, de conserver les titres pendant au moins dix-huit mois paraît plutôt se rattacher à l'objectif que la donation ne soit pas inspirée uniquement par l'objectif de pouvoir céder les titres à titre onéreux sans devoir acquitter l'impôt sur la plus-value placée en report ».

130. Cette analyse est également en décalage avec les exigences posées par la Cour de justice dans la mesure où elle prend appui sur les caractéristiques attribuées aux mécanismes de report d'imposition dont on sait, depuis les arrêts *Simoncini* et *de Galbert Defforey* (CJUE, 8^e ch., 18 sept. 2019, aff. C-662/18, AQ et C-672/18, DN, pt 22 : EU : C : 2019 : 750 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 39, act. 408. – V. Ph. Derouin, *Plus-values d'échange d'actions : report ou sursis d'imposition, mêmes effets* : *Dr. fisc.* 2019, n° 40, act. 418), qu'elles sont en délicatesse avec les prescriptions de la directive « fusions ».

131. À ce titre, la référence à une « dette fiscale grevant la donation » ajoutée à la confusion en mêlant des considérations liées à la fiscalité des donations à une question intéressant uniquement l'imposition des revenus.

132. V. l'analyse différente de la note de pied d'arrêt publiée à la RJF qui indique : « Pourquoi imposer le donataire plutôt que le donateur ? Parce que selon la jurisprudence du Conseil constitutionnel, « l'imposition doit être acquittée par celui qui dispose du revenu ou de la ressource », V. par ex. *Cons. const.* 29 déc. 2013, n° 2013-684 DC, *Loi de finances pour 2013*, pt 29 : *RJF* 3/2014 n° 269 – V. § 17 et 18). Or seul le donataire dispose, du fait de la cession dont le prix lui revient intégralement, du revenu lui permettant d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report », V. *RJF* 2019, n° 692.

12 - On se souvient que, dans sa décision *Élise D* du 1^{er} décembre 2017¹³³, le Conseil constitutionnel était saisi d'une QPC posée à l'occasion d'un litige d'ISF et dirigée contre les dispositions de l'article 773 du CGI qui réservent la déduction des dettes contractées par le défunt à l'égard de ses héritiers ou de personnes interposées à celles ayant fait l'objet d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession et qui sont rendues applicables à l'ISF en vertu de l'article 885 D du CGI. Toutefois, la requérante avait uniquement critiqué les dispositions de l'article 773 du CGI de sorte que le Conseil n'avait examiné que la constitutionnalité des dispositions de l'article 773 – qu'il avait déclaré conformes – et rejeté assez sèchement les arguments portant sur l'application de ces dispositions en matière d'ISF. Posant une nouvelle QPC dirigée cette fois contre les dispositions de l'article 885 D, la requérante a pu – enfin – obtenir, le 17 mai 2019¹³⁴, une décision du Conseil constitutionnel sur le renvoi aux règles applicables en matière de droit de mutation par décès pour le calcul des dettes déductibles de l'assiette de l'ISF. Sous l'angle du principe d'égalité devant la loi, le Conseil a relevé, en premier lieu, que « les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune selon que la dette qu'ils ont contractée l'a été à l'égard d'un de leurs héritiers ou d'une personne interposée, d'une part, ou à l'égard d'un tiers, d'autre part. Toutefois, en adoptant ces dispositions, le législateur a entendu permettre le contrôle de la sincérité de ces dettes et ainsi réduire les risques de minoration de l'impôt de solidarité sur la fortune qu'il a jugés plus élevés dans le premier cas compte tenu des liens unissant une personne et ses héritiers. Le législateur a donc poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales »¹³⁵ et en a déduit que « dès lors qu'un tel risque de minoration de l'impôt demeure y compris lorsque les héritiers auprès desquels l'emprunt a été contracté sont eux-mêmes redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune, la différence de traitement opérée par les dispositions contestées repose sur des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi »¹³⁶. Au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, il a jugé que « d'une part, les dispositions contestées n'ont pas pour objet d'interdire à un redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune, qui souhaite déduire de son patrimoine la dette contractée auprès d'un héritier ou d'une personne interposée, d'en prouver l'existence et la sincérité. Elles ont seulement pour objet d'exiger à cette fin qu'elle ait fait l'objet d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant date certaine »¹³⁷ et que « d'autre part, dans l'hypothèse où cette formalité n'a pas été respectée et où l'héritier ou la personne interposée ayant consenti le prêt sont eux-mêmes redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune, les dispositions contestées n'ont pas pour effet d'imposer deux fois une même personne sur un même patrimoine »¹³⁸ pour en conclure que les dispositions litigieuses sont conformes à la Constitution. Si la solution retenue par le Conseil est largement inspirée de sa décision de 2017, la justification avancée pour écarter le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi apparaît néanmoins avoir été avancée pour les besoins de la cause¹³⁹. Sur le terrain du principe d'égalité

devant les charges publiques – qui constituait l'enjeu principal de cette affaire – la décision aurait pu être moins elliptique. Alors que la requérante se prévalait de l'existence d'une double imposition tenant à ce que le renvoi opéré par l'article 885 D bis du CGI « aurait pour conséquence une situation dans laquelle le même prêt serait considéré, pour l'emprunteur, comme une dette fictive non déductible de son patrimoine et, pour le prêteur, comme une créance réelle imposable »¹⁴⁰, le Conseil se borne à répondre qu'en pareilles circonstances « les dispositions contestées n'ont pas pour effet d'imposer deux fois une même personne sur un même patrimoine »¹⁴¹. A *contrario*, cela tend à confirmer que l'interdiction de la double imposition juridique procède d'une exigence constitutionnelle. En revanche, si la double imposition économique n'est pas prohibée en matière d'imposition des revenus¹⁴² ou – à présent – du patrimoine, il n'est toutefois pas certain qu'elle puisse être tolérée pour l'ensemble des prélèvements fiscaux¹⁴³.

13 - La décision précitée *Cosfibel Premium* du 24 mai 2019 mérite d'être également mentionnée au regard de la solution retenue sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques. La société requérante contestait, sur ce terrain, l'assiette de la retenue de l'article 182 B du CGI : assise sur une base brute correspondant au chiffre d'affaires réalisé, elle serait établie en méconnaissance des facultés contributives. Elle soutenait également que les modalités de calcul de cette retenue en cas de rappels porteraient atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques. En réponse au premier grief, le Conseil a estimé qu'« en retenant une assiette brute constituée du montant de la rémunération perçue par les personnes qui ne disposent pas d'installation professionnelle permanente en France, les dispositions contestées ne font pas peser sur ces personnes, compte tenu du taux de 33 1/3 % applicable, une imposition confiscatoire »¹⁴⁴. En réponse au second grief, il a considéré que « dans le cas d'un rappel résultant du défaut de retenue à la source par le débiteur de la rémunération, l'intégration, dans le montant de l'assiette de la retenue, de l'avantage qu'a constitué, pour le créancier, la prise en charge de la retenue, a pour objet de reconstituer la rémunération brute réellement perçue par le prestataire et d'empêcher ainsi des ententes de nature à minorer le montant de l'impôt »¹⁴⁵. Dans le prolongement des observations que nous avons présentées lors du

qu'un mécanisme de prêt fictif présente, y compris dans cette hypothèse, un intérêt fiscal. À titre exemple, le fait que l'ISF comporte plusieurs taux d'imposition selon le montant du patrimoine peut permettre d'aboutir à une imposition globale plus ou moins importante en fonction de la répartition de chacun des patrimoines », *V. comm. p. 15 et 16.*

140. *Cons. const.*, 17 mai 2019, n° 2019-782 QPC, *préc.*, pt 5.

141. *Ibid.*, pt 15.

142. *Cons. const.*, 28 sept. 2017, n° 2017-654 QPC, *Sté BPCE : Dr. fisc. 2017*, n° 40, *act. 536*. Même si était en réalité en cause dans cette affaire – et dans un contexte international – une double imposition juridique et non une double imposition économique. Sur ce dernier point, *V. M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2017 : Dr. fisc. 2018*, n° 13, *étude 236, spéc. n° 17.*

143. À cet égard, pour parvenir à concilier les différents courants de la jurisprudence constitutionnelle, il conviendrait peut-être de distinguer la fiscalité directe – dans laquelle la double imposition économique n'est pas prohibée en application des décisions *BPCE* et *Élise D.* – de la fiscalité indirecte – dans laquelle elle le serait. *V. en ce sens, Cons. const.*, 22 avr. 2016, n° 2016-537 QPC, *Sté Sofadig Exploitation : JurisData n° 2016-007341 ; Énergie-Env.-Infrastr. 2016, alerte 209 ; 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.*

144. *Cons. const.*, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, *Sté Cosfibel premium, préc.*, pt 11.

145. *Ibid.*, pt 12.

133. *Cons. const.*, 1^{er} déc. 2017, n° 2017-676 QPC, *Élise D : Dr. fisc. 2017*, n° 49, *act. 653.* – *V. M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2017 : Dr. fisc. 2018*, n° 13, *étude 236, n° 20.*

134. *Cons. const.*, 17 mai 2019, n° 2019-782 QPC : *Dr. fisc. 2019*, n° 21, *act. 257.*

135. *Ibid.*, pt 12.

136. *Ibid.*, pt 13.

137. *Ibid.*, pt 14.

138. *Ibid.*, pt 15.

139. « Le Conseil constitutionnel a par ailleurs jugé que ce risque de minoration de l'impôt pouvait être présent y compris lorsque les deux parties, prêteur et emprunteur, sont toutes deux soumises à l'ISF. Il n'est en effet pas exclu

prononcé de cette décision¹⁴⁶, il convient d'ajouter que l'argumentation retenue pour écarter les griefs tirés de l'établissement de la retenue sur une base brute – qui se borne à une simple affirmation – ne convainc pas. Pour expliquer cette solution, le commentaire de la décision recense les différentes affaires dans lesquelles le Conseil constitutionnel a admis la pertinence d'une imposition assise sur un revenu brut¹⁴⁷. Une telle énumération est manifestement insuffisante dès lors qu'elle fait l'impasse sur les facultés contributives que l'imposition en cause vise à appréhender. Elle n'apporte aucune explication. Elle n'apporte aucun éclairage. Dans l'absolu, n'importe quelle assiette peut être retenue par le législateur. Ainsi que le souligne Alexandre Maitrot de la Motte, l'enjeu n'est pas de savoir si un revenu brut peut être retenu mais bien de savoir si un revenu brut est pertinent au regard des facultés contributives qu'une imposition entend appréhender¹⁴⁸. Il n'y a pas de difficulté à admettre que le chiffre d'affaires soit un indice pertinent pour une imposition ayant pour objet de frapper une activité. En revanche, il est difficilement compréhensible qu'un revenu brut puisse être considéré comme un indice pertinent dans le cadre d'un impôt visant à frapper le bénéficiaire d'un contribuable. Dans la mesure où la retenue à la source de l'article 182 B est, selon la formule d'Émilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur la décision de renvoi¹⁴⁹, un « ersatz d'imposition sur le revenu généré par cette activité », l'absence de motivation du Conseil constitutionnel sur ce point ne peut que susciter l'incompréhension.

14 - Rendue quelques semaines après la décision *Ruimy* (V. § 11), la décision *Époux Champion* du 28 juin 2019¹⁵⁰ marque un nouveau rétrécissement du contrôle exercé sur le terrain de l'article 13 de la Déclaration et une remise en cause des solutions dégagées, il y a plusieurs années, par le Conseil constitutionnel. Étaient en cause, dans cette affaire, les dispositions du 2° du 7 de l'article 158 du CGI – dont l'origine remonte à la réforme du barème de l'IR applicable à compter de l'année 2006 – prévoyant une majoration de 25 % de l'assiette retenue pour l'établissement de l'IR lorsque les sommes en cause sont qualifiées de rémunérations et d'avantages occultes au sens de l'article 111 du CGI ou regardées, en application de l'article 109 du CGI, comme des revenus distribués à la suite d'une rectification des résultats de la société distributrice. On se souvient que dans les premiers temps de la QPC le Conseil constitutionnel avait admis, dans sa décision *Exbrayat*¹⁵¹, la constitutionnalité de la majoration prévue au 1° du 7 de l'article 158 du CGI et applicable aux contribuables n'ayant pas adhéré à un organisme de gestion agréé au motif « que cette mesure est la contrepartie, arithmétiquement équivalente, de la suppression de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient, avant cette réforme de l'impôt, les adhérents à un organisme de gestion agréé ; qu'ainsi, la différence de traitement entre adhérents et non adhérents demeure justifiée à l'instar du régime antérieur et ne crée donc pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ». Retenant le même cadre d'analyse fondé sur la réforme du barème de l'IR applicable depuis 2006, il avait ensuite estimé que la majoration de 25 % ne pouvait être appliquée à l'assiette des revenus soumis aux

contributions sociales dans ses décisions *Garancini*¹⁵² et *Herzi et Lacquemant*¹⁵³ de 2017. Le requérant soutenait, à titre principal, que la majoration de 25 % avait une nature répressive et ne respectait pas les exigences posées par les articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789. Il soutenait également que les dispositions contestées méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques en introduisant, d'une part, une différence de traitement entre titulaires de revenus de capitaux mobiliers et en soumettant, d'autre part, les bénéficiaires de distributions occultes ou de revenus réputés distribués à une imposition présentant un caractère confiscatoire. En réponse au premier argument fondé sur la méconnaissance de l'égalité devant les charges publiques, le Conseil a estimé qu'« en premier lieu, en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu soumettre à une imposition plus forte certains revenus de capitaux mobiliers distribués dans des conditions irrégulières ou occultes, afin de dissuader de telles opérations. Il a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. En opérant une distinction selon que les revenus sont distribués à la suite d'une décision régulière des organes compétents de la société ou que les revenus distribués résultent de décisions occultes ou irrégulières et en soumettant seulement ces derniers à la majoration d'assiette contestée, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels au regard du but poursuivi. Il n'en résulte aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre les bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers soumis à cette majoration et les autres bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers »¹⁵⁴. En réponse aux griefs fondés sur le caractère confiscatoire de l'imposition, il a relevé que « pour apprécier l'existence d'une charge excessive au regard des facultés contributives, il convient de prendre en compte l'ensemble des impositions portant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable. En l'occurrence, pour les revenus de capitaux mobiliers visés par les dispositions contestées, il convient de cumuler l'impôt sur le revenu et la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, tous deux calculés en fonction d'une assiette majorée de 25 %, ainsi que les contributions sociales, puis de tenir compte de la déductibilité d'une fraction de la contribution sociale généralisée, prévue à l'article 154 quinquies du Code général des impôts. Il en résulte que, sous l'empire de l'article 158 dans sa rédaction résultant de la loi du 28 décembre 2011, les revenus en cause étaient soumis à un taux marginal maximal d'imposition de 68,9 %. Sous l'empire du même article dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2013, ce taux s'établissait à 73,6 % »¹⁵⁵ pour en déduire que « ces taux, qui ne s'appliquent qu'à de hauts niveaux de revenus imposables, portent sur des revenus de capitaux mobiliers dissimulés, non spontanément déclarés par le contribuable. Il ne résulte pas de ces taux une charge excessive au regard des facultés contributives des contribuables »¹⁵⁶ et écarter les arguments tirés de l'atteinte à ce principe. Enfin, il a jugé que « la majoration contestée ne constituant pas une sanction ayant le caractère d'une punition, les griefs tirés de la méconnaissance des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 doivent être écartés comme inopérants » et déclaré les dispositions litigieuses conformes à la Constitution.

Si la solution adoptée concernant l'absence de nature répressive de la majoration ne surprend pas au regard notamment des orientations

146. V. M. Pelletier, *L'article 182 B du CGI devant le Conseil constitutionnel. À propos de la décision n° 2019-784 QPC Cosfibel Premium du 24 mai 2019*, préc.

147. V. *comm.*, p. 9 et 10.

148. V. A. Maitrot de la Motte, *Les retenues à la source et le principe constitutionnel d'égalité : remarques sur la conformité contestable du c du paragraphe I de l'article 182 B du CGI aux droits et libertés que la Constitution garantit*, note ss *Cons. const.*, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, Sté Cosfibel Premium Dr. fisc. 2019, n° 42, *comm.* 409, *préc.*, *spéc.* n° 15.

149. CE, 9^e et 10^e ch., 25 févr. 2019, n° 412497, Sté Cosfibel Premium, *préc.*

150. *Cons. const.*, 28 juin 2019, n° 2019-793 QPC, *Épx Champion* : Dr. fisc. 2019, n° 27, *act.* 328.

151. *Cons. const.*, 23 juill. 2010, n° 2010-16 QPC, *Philippe Exbrayat* : *JurisData* n° 2010-030714 ; Dr. fisc. 2010, n° 35, *act.* 321 ; *RJF* 2010, n° 1072.

152. *Cons. const.*, 10 févr. 2017, n° 2016-610 QPC, *Garancini* : Dr. fisc. 2017, n° 7, *act.* 89.

153. *Cons. const.*, 7 juill. 2017, n° 2017-643/650 QPC, *Herzi et Cons. const.*, 1^{er} mars 2017, n° 2016-614 QPC, *Lacquemant* : Dr. fisc. 2017, n° 28, *act.* 413 ; Dr. fisc. 2017, n° 28, *act.* 413.

154. *Cons. const.*, 28 juin 2019, n° 2019-793 QPC, *Épx Champion*, *préc.*, pt 9.

155. *Ibid.*, pt 10.

156. *Ibid.*, pt 11.

de la jurisprudence administrative¹⁵⁷ et de solutions antérieures¹⁵⁸, le raisonnement suivi pour rejeter les griefs tirés du caractère excessif du cumul d'impositions tranche avec celui qu'avait retenu le Conseil dans sa décision relative à la loi de finances pour 2013¹⁵⁹. On se souvient qu'il avait considéré à cette occasion qu'un taux d'imposition sur les gains et avantages tirés de l'exercice d'une option de souscription ou d'achat d'actions ou de l'acquisition d'actions gratuites pouvant atteindre 68,2 % ou 73,2 % présentait un caractère confiscatoire. Il avait également considéré dans cette même décision qu'une charge fiscale correspondant à 90,5 % des gains générés par les bons et titres anonymes ou à 75,04 % et 75,34 % du montant des retraites chapeau était confiscatoire. À la lumière de ce précédent, il était raisonnable de penser qu'une imposition s'établissant – à raison de la majoration d'assiette de 25 % – à 68,9 % ou à 73,6 % des revenus du contribuable devait être regardée comme excessive. Le Conseil constitutionnel a toutefois refusé de faire application de ce raisonnement en mettant en avant des considérations morales – voire moralisatrices – tirées de « ces taux, qui ne s'appliquent qu'à de hauts niveaux de revenus imposables, portent sur des revenus de capitaux mobiliers dissimulés, non spontanément déclarés par le contribuable ». Pour justifier cette solution, le commentaire officiel souligne qu'elle prend également appui sur la décision relative à la loi de finances pour 2013 dans laquelle le Conseil avait admis implicitement le taux antérieur de 75,5 % du prélèvement sur les bons et titres anonymes en ne faisant pas application de sa jurisprudence *État d'urgence en Nouvelle-Calédonie*¹⁶⁰ et explicitement déclaré conformes à la Constitution les dispositions faisant passer le taux de la retenue à la source sur les produits distribués dans un ETNC de 55 % à 75 %.

« Ainsi, d'une part, en distinguant les hauts revenus des autres dans son appréciation du caractère confiscatoire de l'impôt ou en se montrant plus exigeant pour les taux marginaux minimaux appelés à frapper un revenu dès le premier euro perçu, le Conseil constitutionnel acceptait déjà d'examiner un taux au regard du niveau de revenu imposé. D'autre part, le Conseil a déjà montré qu'il n'était pas insensible à la nature des revenus imposés, dans la mesure où il a pu admettre des taux d'imposition particulièrement élevés, par exemple pour les bons anonymes ou les revenus distribués dans un paradis fiscal (ETNC) »¹⁶¹. S'il est exact que le Conseil constitutionnel prenait déjà en compte la nature des revenus imposés dans le cadre de la poursuite de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, la référence aux « hauts revenus » pour écarter le grief d'inconstitutionnalité s'accorde difficilement avec le raisonnement fondé sur la prise en compte du taux marginal maximum d'imposition consacrée en 2012¹⁶². En réalité, le Conseil constitutionnel tend à abandonner

cette grille d'analyse – sans pour autant raisonner explicitement à partir du taux moyen d'imposition – si bien qu'il faut en conclure avec Romain Victor que la décision *Épx Champion* « laisse à penser que le caractère confiscatoire s'apprécie différemment selon que le contribuable est un contribuable aisé (disposant de « hauts niveaux de revenus imposables », supportant la CEHR par exemple) ou un contribuable moins aisé, le premier pouvant plus facilement faire l'objet d'un cumul d'impositions aboutissant à un taux marginal global élevé »¹⁶³. Indépendamment de toute appréciation du bien-fondé de cette grille d'analyse¹⁶⁴, on peut regretter l'insécurité qu'elle génère en écartant un critère qui avait le mérite de la simplicité.

15 - La décision *Total Raffinage* du 11 octobre 2019¹⁶⁵ a donné l'occasion au Conseil constitutionnel de se prononcer sur la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 266 quinquies du Code des douanes, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019. Issues d'un amendement parlementaire, ces dispositions prévoient d'exclure les carburants à base d'huile de palme de la taxe incitative relative à l'incorporation des biocarburants (TIRIB) en précisant que « ne sont pas considérés comme des biocarburants les produits à base d'huile de palme ». Poursuivant un objectif environnemental bien au-delà des frontières françaises, le législateur souhaitait priver du bénéfice de cette mesure incitative un produit dont l'exploitation est considérée comme un important facteur de déforestation. Se prévalant d'une méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, la société requérante – dont l'usine de raffinage de La Mède était en cours de reconversion pour incorporer de l'huile de palme dans la fabrication de biocarburants – critiquait l'incohérence d'un dispositif qui n'offrait pas la possibilité d'établir que certains modes de culture des palmiers à huile n'étaient pas préjudiciables à l'environnement et instituait une différence de traitement avec d'autres cultures oléagineuses dont la production ne serait pas moins émettrice de gaz à effet de serre. Pour rejeter ces griefs, le Conseil a détaillé, aux points 7 et 8 de sa décision, les objectifs visés par ces dispositions et aussitôt indiqué qu'il exercerait un contrôle restreint. « En premier lieu, il ressort des travaux préparatoires que, en instituant la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants, le législateur a entendu lutter contre les émissions de gaz à effet de serre dans le monde. À ce titre, il a cherché à réduire tant les émissions directes, notamment issues des carburants d'origine fossile, que les émissions indirectes, causées par la substitution de cultures agricoles destinées à produire des biocarburants à celles destinées à l'alimentation, conduisant à la mise en culture, à des fins alimentaires, de terres non agricoles présentant un important stock de carbone, telles que les forêts ou les tourbières »¹⁶⁶. « En second lieu, en adoptant les dispositions contestées, le législateur s'est fondé sur le constat que l'huile de palme se singularise par la forte croissance et l'importante extension de la surface mondiale consacrée à sa production, en particulier sur des terres riches en carbone, ce qui entraîne la déforestation et l'assèchement des tourbières. Il a ainsi tenu compte du fait que la culture de l'huile de palme présente un risque élevé, supérieur à celui présenté par la culture d'autres plantes oléagineuses, d'induire indirectement une hausse des émissions de gaz à effet de serre. Il n'appartient pas au Conseil constitutionnel, qui ne dispose pas d'un pouvoir général

157. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 9 nov. 2015, n° 366457 : Dr. fisc. 2016, n° 6, comm. 166, concl. contraires M.-A. Nicolazo de Barmon ; RJF 2/2016, n° 119. – V. également, D. Gutmann, *La portée de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme en matière fiscale* : Dr. fisc. 2016, n° 38, étude 501.

158. Cons. const., 25 nov. 2016, n° 2016-598 QPC, *Sté Eurofrance* : Dr. fisc. 2016, n° 48, act. 672 ; RJF 2/2017, n° 160 – à propos de la retenue à la source de 75 % sur les produits distribués dans un ETNC.

159. Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, *Loi de finances pour 2013*, préc.

160. Dans sa décision sur la loi de finances pour 2013, il avait fait application de cette jurisprudence lui permettant de contrôler la conformité à la Constitution d'une loi déjà promulguée à l'occasion de l'examen des dispositions législatives qui la modifient, la complètent ou affectent son domaine et censuré les dispositions antérieures de l'article L. 137-11-1 du Code de la sécurité sociale relatives au prélèvement sur les retraites chapeau.

161. V. comm. p. 19 et 20.

162. Ainsi que le souligne Stéphane Austry, « il est donc consubstantiel à cette jurisprudence [de 2012] qu'elle ne trouve à s'appliquer qu'à des impositions frappant des niveaux de revenus élevés » de sorte que « la motivation du Conseil constitutionnel sur ce point laisse dès lors pour le moins perplexe », S. Austry, *Notion d'imposition représentant une charge excessive au regard des facultés contributives (Décision n° 2019-793 QPC du 28 juin*

2019, *Épx C*, in *Chronique de droit économique et fiscal*, Titre VII [En ligne], oct. 2019, n° 3.

163. V. ses conclusions sur la décision rendue par le Conseil d'État une fois les dispositions déclarées conformes à la Constitution, CE, 3^e et 8^e ch., 16 avr. 2019, n° 428401 : Dr. fisc. 2019, n° 17, act. 206 ; RJF 1/2020, n° 29.

164. Pour une critique de la référence au taux marginal maximum d'imposition, V. M. Collet, *L'impôt confisqué* : Odile Jacob, 2014, p. 79 et s.

165. Cons. const., 11 oct. 2019, n° 2019-808 QPC, *Total Raffinage* : JurisData n° 2019-017831 ; Dr. Adm. 2019, alerte 151.

166. *Ibid.*, pt 7.

d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, de remettre en cause l'appréciation par le législateur des conséquences pour l'environnement de la culture des matières premières en question, dès lors que cette appréciation n'est pas, en l'état des connaissances, manifestement inadéquate au regard de l'objectif d'intérêt général de protection de l'environnement poursuivi »¹⁶⁷. De manière lapidaire, il a ensuite jugé que « dès lors, en excluant pour le calcul de la taxe la possibilité de démontrer que l'huile de palme pourrait être produite dans des conditions particulières permettant d'éviter le risque de hausse indirecte des émissions de gaz à effet de serre, le législateur a, en l'état des connaissances et des conditions mondiales d'exploitation de l'huile de palme, 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 »¹⁶⁸.

La décision *Total Raffinage* appelle plusieurs commentaires. Lors de leur adoption, l'inconventionnalité et l'incohérence des dispositions contestées ne semblaient guère faire de doute. Les dispositions de l'article 266 quinquies du Code des douanes avaient pour objet de transposer, au niveau de la TIRIB, les « critères de durabilité » posés par la directive 2009/28/CE du 23 avril 2009 sur les énergies renouvelables – qui est d'ailleurs la seule visée dans la décision du Conseil. Cette directive contient une « clause de sauvegarde » permettant d'apporter la preuve que les biocarburants ont été produits dans des conditions permettant d'éviter un risque élevé d'induire indirectement une hausse des émissions de gaz à effet de serre neutralisant la réduction desdites émissions qui résulte de la substitution par ces biocarburants des carburants fossiles. Le législateur a toutefois pris l'initiative d'une position plus stricte à l'égard de l'huile de palme pour laquelle cette « clause de sauvegarde » ne joue pas à raison de l'exclusion de ces produits de la qualification de biocarburants. Même si les griefs fondés sur la méconnaissance de l'obligation de transposition des directives – déduite de l'article 88-1 de la Constitution – ne sont pas invocables à l'appui d'une QPC, l'inconstitutionnalité d'une disposition propre à l'huile de palme reposant sur des considérations spécifiques paraissait devoir s'imposer au regard de l'impératif de cohérence résultant du principe d'égalité devant les charges publiques. En réalité, le Conseil constitutionnel a pris en compte l'évolution de la réglementation européenne qui, dans l'intervalle séparant l'adoption de la loi de finances pour 2019 de son intervention dans le cadre de la présente affaire, est devenue plus attentive aux « changements indirects d'affectation des sols » induits par la culture destinée à la production de biocarburants avec l'adoption, le 11 décembre 2018, d'une nouvelle directive n° 2018/2001 destinée à remplacer la directive sur les énergies renouvelables de 2009. Le règlement délégué 2019/807 de la Commission du 13 mars 2019 – auquel le commentaire accompagnant la décision consacre de longs développements – a sensiblement durci les modalités d'appréciation de l'impact environnemental de l'huile de palme au point qu'elle constitue, à présent, le seul produit présentant un risque élevé de changement d'affectation des sols et ne peut plus faire l'objet d'une certification en dépit de son origine. En définitive, le Conseil constitutionnel s'est fondé sur des considérations postérieures à l'adoption de la loi de finances pour 2019 et a choisi de ne pas censurer une disposition législative qui « par avance » transpose des exigences européennes futures tout en s'écartant de ses prescriptions actuelles.

16 - Après avoir essayé, en 2018, un refus du Conseil d'État de renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions de l'article 244 quater E du CGI relatives aux conditions d'octroi du crédit d'impôt au

titre d'investissements réalisés en Corse¹⁶⁹, la société Prato Corbara a pu soumettre au Conseil constitutionnel des griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques dirigées contre ces dispositions. Alors qu'elle avait sans succès critiqué la date à laquelle la condition de libération du capital social posée par ce texte devait être remplie, elle formulait cette fois des critiques à l'encontre du principe même de cette condition qui étaient très largement inspirées des analyses présentées par Romain Victor dans ses conclusions sur la décision de 2018¹⁷⁰. Le Conseil constitutionnel était ainsi invité à se prononcer notamment sur la pertinence d'un critère tiré de la libération du capital social qui était, selon la société, dépourvu de caractère objectif et rationnel à raison de l'évolution du droit de sociétés qui dorénavant dispense certaines formes de sociétés de l'exigence d'un capital social minimum. Dans sa décision du 22 novembre 2019¹⁷¹, le Conseil constitutionnel s'est placé sur le terrain d'un contrôle combiné de la méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration et a rejeté les critiques de la société. Il s'est d'abord attaché à préciser l'objectif que tend à atteindre le critère de libération du capital social adopté par le législateur. Selon le Conseil, « en retenant une telle condition de libération intégrale pour bénéficier du crédit d'impôt, le législateur a entendu réserver l'aide publique à l'investissement aux sociétés dont les associés ont versé, pour les financer, les apports qu'ils avaient souscrits et estimés nécessaires lors de la détermination du capital social »¹⁷². Il a ensuite rappelé, comme dans la décision *Total Raffinage*, que « le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement. Il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé. Dès lors, même si toutes les catégories de sociétés commerciales ne sont pas soumises à une exigence de montant minimal de capital social, le critère retenu par le législateur, qui repose sur les prévisions et les engagements des associés, n'est pas manifestement inapproprié à l'objectif poursuivi par le législateur »¹⁷³. Répondant à l'argument tiré de la date à laquelle cette condition doit être appréciée – qui n'avait pas été regardé comme sérieux par le Conseil d'État en 2018 – il relève, sans surprise, qu'« en second lieu, il ressort de la jurisprudence constante du Conseil d'État

169. CE, 8^e et 3^e ch., 27 juin 2018, n° 418526, *Sté Prato Corbara* : Dr. fisc. 2018, n° 45, comm. 439, concl. R. Victor ; RJF 2018, n° 939.

170. « Ceci étant précisé, la condition de libération intégrale du capital social figurant à l'article 244 quater E du CGI nous paraît, telle qu'elle est formulée, assez difficile à défendre. [...] La fixation, dans la loi fiscale, d'une condition de libération intégrale du capital pouvait sans doute se justifier du temps où la loi commerciale fixait une condition de capital social minimal. [...] Mais on se souvient que cette exigence a disparu, d'abord pour les SARL, à la faveur de la loi du 1^{er} août 2003 sur l'initiative économique, puis pour les SAS, par l'effet de la loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie et qu'elle ne subsiste plus que pour les SA dont le capital social doit être de 37 000 € au moins [...] Non seulement les apports en numéraire ne sont pas la seule mesure de la contribution des associés au financement de la société mais, plus encore, on peut se demander si la condition relative à la libération intégrale du capital ne rompt pas l'égalité devant la loi fiscale et devant les charges publiques tant il semble difficile d'identifier une différence de situation, à investissement égal, entre deux sociétés qui ne seraient tenues à aucune obligation légale de réunir un montant de capital minimum et dont les actionnaires respectifs auraient, dans la première, intégralement libéré un capital de 1 000 et, dans la seconde, libéré partiellement à hauteur de 1 000 un capital de 2 000. Par l'effet de l'évolution des règles du droit des sociétés, le critère de la libération intégrale du capital social nous paraît ainsi avoir largement perdu, en cours de route, le caractère rationnel et objectif qu'il pouvait avoir initialement ».

171. Cons. const., 22 nov. 2019, n° 2019-814 QPC, *Sté Prato Corbara* : Dr. fisc. 2019, n° 48, act. 503.

172. *Ibid.*, pt 7.

173. *Ibid.*, pt 8.

167. *Ibid.*, pt 8.

168. *Ibid.*, pt 9.

que cette condition de libération complète du capital s'apprécie non à la date de réalisation de l'investissement, mais à la clôture de l'exercice comptable au titre duquel l'impôt sur les sociétés est liquidé. Cette date correspond au fait générateur de l'impôt sur les sociétés sur lequel s'impute le crédit d'impôt »¹⁷⁴ pour en conclure qu'« il résulte de tout ce qui précède que la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de loi. Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent donc être écartés. Ces dispositions, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution »¹⁷⁵.

Dans la lignée des décisions *Ruimy* et *Total Raffinage*, la décision *Prato Corbara* confirme le recul de l'intensité du contrôle exercé sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques. Ainsi que l'avait développé Romain Victor dans ses conclusions sur la décision de renvoi¹⁷⁶, l'exigence d'une libération intégrale du capital social est devenue une condition non pertinente à la lumière de l'évolution du droit des sociétés : « la différence de traitement en cause repose sur une condition qui est certes objective mais qui n'est plus rationnelle ». Pour autant, le Conseil constitutionnel a pris le parti de s'abriter – une nouvelle fois – derrière l'argument selon lequel il « n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement » pour s'abstenir de censurer un critère dépourvu à présent de pertinence alors même qu'il n'hésite pas à prendre en compte, dans d'autres domaines, les évolutions juridiques et techniques pour se prononcer¹⁷⁷. Il est toutefois regrettable que cette revendication d'une baisse d'intensité de son contrôle – qui aurait pu être fondée sur des considérations propres à l'affaire¹⁷⁸ – s'appuie sur une reconstruction des objectifs poursuivis par le législateur. Il est quelque peu étonnant d'affirmer que « le législateur a entendu réserver l'aide publique à l'investissement aux sociétés dont les associés ont versé, pour les financer, les apports qu'ils avaient souscrits et estimés nécessaires lors de la détermination du capital social » alors même que le commentaire accompagnant la décision confesse que « les travaux parlementaires n'évoquent pas les justifications de cette dernière condition, qui fait l'objet de la décision commentée »¹⁷⁹. Il est aisé de justifier des critères lorsque l'objectif est défini *a posteriori* par le Conseil constitutionnel lui-même pour être en adéquation avec lesdits critères. De même, l'argument « subjectiviste » du Conseil constitutionnel qui se place sur le terrain de la responsabilité d'associés « fautifs » qui auraient mal appréhendé « les apports qu'ils avaient souscrits et estimés nécessaires lors de la détermination du capital social » apparaît artificiel et ne masque pas

le défaut intrinsèque de pertinence actuelle du critère de libération intégrale du capital social. Même si le risque budgétaire était ici limité¹⁸⁰, il n'est toutefois pas à exclure que le Conseil constitutionnel, conscient des fragilités de cette exigence, ait souhaité éviter tout effet de contagion à l'égard d'autres dispositifs imposant également la libération intégrale du capital social et qui seraient susceptibles de présenter des enjeux financiers d'une ampleur bien plus significative que le crédit d'impôt au titre des investissements réalisés en Corse – ce qui explique peut-être la raison pour laquelle le commentaire accompagnant la décision prend la peine de recenser les principaux mécanismes dans lesquels cette condition doit être remplie¹⁸¹.

3. Chronique de l'article 8 de la Déclaration

17 - Les dispositions de l'article L. 228 du LPF, dans leur rédaction issue de la loi du 23 octobre 2018, ayant été contestées sous l'angle du principe d'égalité (*V. supra*), le Conseil constitutionnel n'a été saisi de moyens fondés sur la méconnaissance des garanties posées par l'article 8 qu'à deux reprises¹⁸², au cours de l'année écoulée, dans des litiges intéressant directement la matière fiscale.

18 - Dans sa décision *Hendrik A* du 10 mai 2019¹⁸³, le Conseil constitutionnel s'est, une nouvelle fois, prononcé sur la conformité à la Constitution des dispositions du paragraphe I de l'article L. 152-4 du Code monétaire et financier réprimant le manquement à l'obligation de déclarer les transferts de capitaux en provenance ou à destination d'un État membre de l'Union européenne dont le montant est égal ou supérieur à 10 000 euros. Étaient en cause dans cette affaire les dispositions de cet article dans sa rédaction résultant de la loi du 3 juin 2016, lesquelles prévoient une amende égale à 50 % des sommes non déclarées. On se souvient que dans sa décision *Djamal Eddine C* du 23 novembre 2018¹⁸⁴, le Conseil avait déclaré ces dispositions conformes à la Constitution dans une rédaction antérieure, laquelle prévoyait une amende de 25 %. À cette occasion, le Conseil avait relevé qu'« en punissant le manquement à l'obligation de déclarer certains transferts de capitaux financiers d'une amende proportionnelle au montant des sommes sur lesquelles a porté l'infraction ou sa tentative, le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction. D'autre part, en retenant un taux de 25 %, qui ne constitue qu'un taux maximal pouvant être modulé par le juge sur le fondement de l'article 369 du Code des douanes, le législateur a retenu une sanction qui n'est pas manifestement hors de proportion avec la gravité de l'infraction »¹⁸⁵. En raison de la jurisprudence de la Cour de justice qui a considéré, dans son arrêt *Chmielewski* de 2015¹⁸⁶, qu'une amende de 60 % était disproportionnée, la question se posait, avec une certaine acuité, « de savoir si la modification ap-

174. *Ibid.*, pt 9.

175. *Ibid.*, pt 10.

176. CE, 8^e et 3^e ch., 16 sept. 2019, n° 432018, *Sté Prato Corbara* : *JurisData* 2019-015971 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 44-45, *comm.* 434, *concl.* R. Victor.

177. V. en ce sens, *Cons. const.*, 6 déc. 2019, n° 2019-817 QPC : *JurisData* n° 2019-021938 ; *Procédures* 2020, *comm.* 46, *note* A.-S. Chavent-Leclère – à propos de l'interdiction générale de procéder à la captation ou à l'enregistrement des audiences des juridictions administratives ou judiciaires. La décision de renvoi de la chambre criminelle invitait d'ailleurs explicitement le Conseil à déterminer « si la disposition critiquée, initialement instituée en vue de préserver la sérénité des débats devant les juridictions, protéger les droits des parties au procès et garantir l'autorité et l'impartialité de la justice, n'est pas devenue, au regard de l'évolution des techniques de communication, susceptible de constituer une atteinte disproportionnée à la liberté d'expression et de communication ».

178. La difficulté que présentait cette affaire tient à ce que le défaut de pertinence du critère du capital social n'est pas « inné » selon la formule de Romain Victor. Il résulte de l'évolution du droit des sociétés qui a sensiblement réduit l'importance attachée à ce critère et non de l'évolution de la législation fiscale.

179. *V. comm.*, p. 8.

180. La condition de libération du capital social a été supprimée par la loi de finances pour 2017.

181. *V. comm.*, p. 10 et 11.

182. Outre la décision *Hendrik A* (*Cons. const.*, 10 mai 2019, n° 2019-779/780 QPC : *JCP E* 2019, *act.* 327), la question de l'application des garanties prévues par l'article 8 de la Déclaration a été rapidement examinée par le Conseil dans sa décision *Épx Champion* précitée. Il a toutefois estimé les griefs inopérants dans la mesure où la majoration de 25 % de l'assiette des revenus distribués résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice et pour l'imposition des rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 du CGI n'a pas été regardée comme une sanction.

183. *Cons. const.*, 10 mai 2019, n° 2019-779/780 QPC, *Hendrik A*, *préc.*

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

185. *Cons. const.*, 10 mai 2019, n° 2019-779/780 QPC, *Hendrik A*, *préc.*, pt 9.

186. *CJUE*, 2^e ch., 16 juill. 2015, *aff.* C-255/14, *Chmielewski* : *JurisData* n° 2015-019276 : *Europe* 2015, *comm.* 371, *obs.* F. Gazin.

portée par l'article 41 de la loi 2016-731 du 3 juin 2016, ayant fait passer le taux de l'amende prévu par l'article L. 152-4-I du Code monétaire et financier à 50 % de la somme fraudée, est de nature à faire évoluer la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur ce point »¹⁸⁷. Le Conseil constitutionnel n'a toutefois pas renoncé à sa jurisprudence *Djamal Eddine C* qu'il a transposée aux dispositions de l'article L. 152-4 du Code monétaire et financier portant l'amende à 50 %. Réaffirmant que « l'obligation déclarative ainsi sanctionnée vise à assurer l'efficacité de la surveillance par l'Administration des mouvements financiers internationaux. En réprimant la méconnaissance d'une telle obligation, le législateur a entendu lutter contre le blanchiment de capitaux, la fraude fiscale et les mouvements financiers portant sur des sommes d'origine frauduleuse. Il a ainsi poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que celui de sauvegarde de l'ordre public »¹⁸⁸, il a repris la position exprimée quelques mois auparavant, dans les mêmes termes. Selon le Conseil, « d'une part, en punissant le manquement à l'obligation de déclarer certains transferts de capitaux financiers d'une amende proportionnelle au montant des sommes sur lesquelles a porté l'infraction ou sa tentative, le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction. D'autre part, en retenant un taux de 50 %, qui ne constitue qu'un taux maximal pouvant être modulé par le juge sur le fondement de l'article 369 du Code des douanes, le législateur a retenu une sanction qui n'est pas manifestement hors de proportion avec la gravité de l'infraction »¹⁸⁹. Estimant que « le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines doit donc être écarté »¹⁹⁰, il a déclaré les dispositions litigieuses conformes à la Constitution.

La décision *Hendrik A* confirme l'orientation de la jurisprudence initiée par la décision *CSF* du 5 octobre 2018¹⁹¹. À présent, le lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction fait l'objet d'une analyse extrêmement sommaire de la part du Conseil constitutionnel. Il ne censure plus des dispositions réprimant des manquements à une obligation déclarative qui n'ont eu aucune conséquence financière pour le Trésor : l'amende est due en l'absence de toute soustraction des sommes non déclarées à l'impôt. En outre, le Conseil s'appuie sur le pouvoir de modulation de la sanction offert au juge répressif pour écarter les griefs tirés de la méconnaissance du principe de proportionnalité. Alors que le pouvoir de modulation était traditionnellement rattaché aux questions intéressant l'individualisation de la peine, il devient un paramètre d'appréciation de leur proportionnalité – faisant ainsi perdre à cette exigence une partie non négligeable de sa portée¹⁹². On observera que le commentaire accompagnant la décision met d'ailleurs en avant cette faculté de modulation de l'amende de 50 % pour expliquer la distance prise par le Conseil constitutionnel avec les positions adoptées par la CJUE, à

l'égard notamment d'une amende de 60 %¹⁹³. Dans sa décision *Autolille*¹⁹⁴, rendue quelques jours plus tard, le Conseil constitutionnel a fait application de cette grille d'analyse renouvelée des sanctions à l'égard des dispositions de l'article L. 133-4-5 du Code de la sécurité sociale prévoyant une remise en cause des réductions ou exonérations des cotisations et contributions sociales des donneurs d'ordre en cas de travail dissimulé du sous-traitant¹⁹⁵.

4. Chronique de l'article 16 de la Déclaration

19 - La décision précitée *Margot* du 15 novembre 2019¹⁹⁶ a donné l'occasion au Conseil constitutionnel de rappeler aux contribuables qu'ils ne doivent pas placer trop d'attentes dans sa jurisprudence relative aux garanties découlant de l'article 16 de la Déclaration. Dans cette affaire, étaient en litige les dispositions de l'article 150-0 D bis du CGI dans leur rédaction issue de l'article 80 de la loi de finances pour 2012 relatives à la suppression – avant toute application effective – de l'abattement pour durée de détention des plus-values générées par la cession de titres qui avait été instituée par la loi de finances rectificative pour 2005. Contestant la privation du bénéfice d'un mécanisme d'abattement pour durée de détention alors même que des titres avaient été conservés à cette fin, le contribuable se prévalait de la jurisprudence dégagée dans la décision sur la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013¹⁹⁷ ayant consacré, sur le fondement de l'article 16 de la Déclaration, la protection des attentes légitimes des contribuables. Reformulant son considérant de principe, le Conseil a tout d'abord précisé qu'« il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions. Ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles. En particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus de situations nées sous l'empire de textes antérieurs »¹⁹⁸. Sur le terrain de la rétroactivité de la loi fiscale, il a jugé que « d'une part, il résulte de l'article 150-0 D bis du Code général des impôts, dans sa rédaction antérieure à la loi du 28 décembre 2011, que le bénéfice d'un abattement ne pouvait être

187. N. Planchon, *Cumul de sanctions fiscales et pénales et proportionnalité des peines : à propos de deux décisions récentes du Conseil constitutionnel* : RJF 2/2019, n° 41.

188. *Cons. const.*, 10 mai 2019, n° 2019-779/780 QPC, *Hendrik A*, préc., pt 8.

189. *Ibid.*, pt 9.

190. *Ibid.*, pt 10.

191. *Cons. const.*, 5 oct. 2018, n° 2018-736 QPC, *Sté CSF* : *JurisData* n° 2018-016723 ; JCP E 2018, act. 820.

192. Indépendamment de la confusion qu'elle génère entre les exigences d'individualisation de la peine, d'une part, et de proportionnalité de la peine, d'autre part, cette approche marque un recul significatif du contrôle effectué par le Conseil constitutionnel. Au plan théorique, cette argumentation fait dépendre la validité d'une mesure répressive de son application par le juge sans que soit exercé de contrôle sur le quantum maximum de la sanction. Cela conduit le Conseil constitutionnel à renoncer à exercer son office et à reporter sur les juridictions ordinaires du fond l'appréciation de la pertinence de ce quantum maximum – les cours suprêmes des deux ordres juridictionnels refusant traditionnellement d'opérer un contrôle sur cette question.

193. *V. comm.*, p. 5 et 6.

194. *Cons. const.*, 5 juill. 2019, n° 2019-796 QPC, *Autolille* : *JurisData* n° 2019-011496.

195. Le Conseil a estimé pouvoir identifier un lien entre l'assiette de la sanction – constituée des exonérations et réductions de cotisations et contributions sociales dont a bénéficié le donneur d'ordre au titre des rémunérations régulièrement versées à ses salariés – et la nature de l'infraction – un manquement à une obligation déclarative. La circonstance qu'un donneur d'ordre puisse être sanctionné plus sévèrement que son sous-traitant n'a pas davantage été prise en considération, le Conseil estimant que « le législateur a entendu lutter contre le travail dissimulé tout en responsabilisant spécifiquement les donneurs d'ordre bénéficiant de telles réductions ou exonérations. Il a entendu tenir compte des liens économiques entre les cocontractants résultant du recours à la sous-traitance », *V. Cons. const.*, 5 juill. 2019, n° 2019-796 QPC, *Autolille*, pt 6. Il a également mis en avant les facultés de modulation ouvertes aux juridictions dès lors que « la sanction contestée est plafonnée à un montant de 15 000 euros pour une personne physique et de 75 000 euros pour une personne morale, quel que soit le montant des réductions ou exonérations des cotisations ou contributions dues aux organismes de sécurité sociale obtenues par le donneur d'ordre », *V. Cons. const.*, 5 juill. 2019, n° 2019-796 QPC, *Autolille*, pt 7.

196. *Cons. const.*, 15 nov. 2019, n° 2019-812 QPC, *Margot*, préc.

197. *Cons. const.*, 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, *loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*. – V. E. Joannard-Lardant, *Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal. À propos de Cons. const.*, 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014* : *Dr. fisc.* 2014, n° 10, 191.

198. *Cons. const.*, 15 nov. 2019, n° 2019-812 QPC, *Margot*, préc., pt 5.

légalement acquis qu'au jour de la cession, fait générateur de l'imposition, de titres détenus depuis au moins six années révolues, décomptées au plus tôt à partir du 1^{er} janvier 2006. Ainsi, aucun droit à abattement n'a pu être légalement acquis avant le 1^{er} janvier 2012. Dès lors, les dispositions contestées, qui trouvent leur origine dans la loi du 28 décembre 2011, laquelle a supprimé ce dispositif d'abattement, ne portent pas atteinte à des situations légalement acquises¹⁹⁹. Sur le terrain des attentes légitimes, il a considéré que « d'autre part, la simple conservation de titres durant une période inférieure à la durée exigée par l'article 150-0 D bis du Code général des impôts dans sa rédaction antérieure à la loi du 28 décembre 2011 n'a pu, à elle seule, faire naître une attente légitime de bénéficier de l'abattement en cause » et écarté les griefs tirés de la violation de l'article 16.

La décision *Margot* ne surprend pas. En dépit de la modification de son considérant de principe, la teneur et l'intensité du contrôle exercé par le Conseil constitutionnel sur le terrain de la protection des situations légalement acquises ou des attentes légitimes n'évoluent pas. Il ne faisait guère de difficultés, au regard de la prise en compte du fait générateur de l'imposition²⁰⁰, que les dispositions litigieuses ne portaient pas atteinte à une situation légalement acquise. Sous l'angle des attentes légitimes, la position du Conseil constitutionnel se situe dans le prolongement de la position qu'il avait adoptée, dès 2015, dans sa décision *Crédit Agricole*²⁰¹ à l'égard de ce que Laurent Cytermann désignait, dans ses conclusions sur la décision de renvoi²⁰², comme des « opérations économiques complexes ». Pour le Conseil constitutionnel, le traitement fiscal au titre d'une première opération – l'acquisition et la conservation des titres – ne peut faire naître aucune attente légitime s'agissant des règles applicables au titre d'une opération suivante – la cession des titres. Compte tenu de cette grille d'analyse privant le moyen de l'essentiel de sa portée, la protection des attentes légitimes est, en pratique, limitée aux rares situations dans lesquelles il peut être déduit des dispositions législatives un engagement pour l'avenir de maintenir des mesures fiscales au titre de plusieurs exercices déterminés ou une promesse de ne pas imposer à nouveau une opération antérieure. Si cette solution traduit une certaine proximité avec les solutions rendues par le Conseil d'État sur le fondement des stipulations de l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel à la CEDH, elle semble toutefois plus restrictive que celles consacrées dans le cadre du contrôle de conventionnalité.

199. *Ibid.*, pt 8.

200. De son côté, le Conseil d'État n'a pas été sensible à l'invitation qui lui était faite de s'inspirer des solutions retenues pour l'application de l'article L. 80 A du LPF (CE, 9^e et 10^e ch., 10 févr. 2017, n° 386221, *Guevenoux-Glorian* : *JurisData* n° 2017-002338 ; Dr. fisc. 2017, n° 21, comm. 324, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon ; Dr. fisc. 2017, n° 21, étude 316, étude J. Turot ; Procédures 2017, comm. 118, note O. Négrin ; RFP 2017, n° 5, repère O. Debat ; RJF 2017, n° 460, concl. préc. C. 460 ; IP 2019, n° 1, p. 45, étude P. Mispelon) consistant à distinguer le fait générateur de la plus-value du fait générateur de l'imposition pour renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018 majorant le taux de la CSG sur les revenus du patrimoine de 8,2 % à 9,9 %, V. CE, 3^e ch., 12 sept. 2019, n° 431862 : *JurisData* n° 2019-016133 ; Dr. sociétés 2019, comm. 211, note J.-L. Pierre. On relèvera un décalage entre la position retenue par le Conseil d'État dans cette affaire par rapport à celle adoptée par le Conseil constitutionnel dans la décision *Margot*. Alors que le Conseil d'État relève que le fait générateur de l'imposition de la plus-value se situe au 31 décembre de l'année d'imposition, le Conseil constitutionnel considère que le fait générateur de l'imposition est fixé au jour de la cession des titres.

201. *Cons. const.*, déc., 17 juill. 2015, n° 2015-475 QPC, *Sté Crédit Agricole SA* : Dr. fisc. 2016, n° 6, comm. 165, note G. Blanluet.

202. CE, 8^e et 3^e ch., 11 sept. 2019, n° 431686 : *JurisData* n° 2019-015968 ; RFP 2019, alerte 120 ; RJF 2019, n° 1177.

5. Les effets des décisions du Conseil constitutionnel

20 - La jurisprudence rendue par le Conseil d'État et la Cour de cassation relative aux effets des décisions rendues par le Conseil constitutionnel a été particulièrement riche au cours de l'année 2019. Le Conseil d'État a notamment précisé la portée, au plan procédural, des décisions rendues dans le cadre de QPC alors que la Cour de cassation a, de son côté, tiré les conséquences des solutions adoptées par le Conseil constitutionnel dans ses décisions *Cahuzac* et *Wildenstein* de 2016²⁰³.

21 - Au début de l'année 2019, le Conseil d'État s'est prononcé dans deux avis contentieux *SCI Maximoise et SAS Aegir*²⁰⁴ du 11 janvier 2019 et *Bjorklund et SAS Bourgogne Primeurs*²⁰⁵ du 6 février 2019 sur la portée concrète des décisions rendues par le Conseil constitutionnel dans le cadre de QPC. À la question de savoir si une décision de non-conformité du Conseil constitutionnel pouvait être regardée comme un événement, au sens de l'article R. 196-1 et R. 196-2 du LPF, ouvrant au contribuable un nouveau délai de réclamation, le Conseil d'État a apporté une réponse négative dans son avis *SCI Maximoise et SAS Aegir*. S'appuyant sur les dispositions de l'article 62 de la Constitution, il commence par rappeler qu'elles réservent au Conseil constitutionnel « le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration ». Ensuite, tout en relevant que « les décisions du Conseil constitutionnel ne sont pas au nombre des décisions juridictionnelles ou avis mentionnés aux troisième et cinquième alinéas de l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales, pour lesquels la deuxième phrase du c de l'article R. 196-1 et du b de l'article R. 196-2 du même livre écarte la qualification d'événement constituant le point de départ d'un nouveau délai de réclamation », le Conseil d'État écarte une interprétation a contrario de ces dispositions. Il estime que « seuls doivent être regardés comme constituant le point de départ de ce délai les événements qui ont une incidence directe sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul. Une décision par laquelle le Conseil constitutionnel, statuant sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution, déclare inconstitutionnelle une disposition législative ne constitue pas en elle-même un tel événement susceptible d'ouvrir un nouveau délai de réclamation ». Il conclut en précisant qu'« il appartient au seul Conseil constitutionnel, lorsque, saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité, il a déclaré contraire à la Constitution la disposition législative ayant fondé l'imposition litigieuse, de prévoir si, et le cas échéant dans quelles conditions, les effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration sont remis en cause, au regard des règles, notamment de recevabilité, applicables à la date de sa décision ». Réaffirmant la même solution dans son avis *Bjorklund et SAS Bourgogne Primeurs* du 6 février 2019 dont il étend, au passage, la portée aux réserves d'interprétation formulées par le Conseil constitutionnel, il ajoute que « lorsque le Conseil constitu-

203. *Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *M. Alec W et a.* : *JurisData* n° 2016-012236 et n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C*, pt 17 : *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. – R. Salomon, *Droit pénal fiscal* : Dr. fisc. 2016, n° 30-35, étude 439.

204. CE, 9^e et 10^e ch., avis, 11 janv. 2019, n° 424819, *SCI Maximoise de création*, n° 424821, *Sté Aegir* : Dr. fisc. 2019, n° 11, comm. 207, note C. Cassan, L. Simo ; RJF 2019, n° 301.

205. CE, 8^e et 3^e ch., avis, 6 févr. 2019, n° 425509, et n° 425511, *Sté Bourgogne Primeurs* : Dr. fisc. 2019, n° 11, comm. 207, concl. K. Ciavaldini, note C. Cassan, L. Simo, préc.

tionnel précise, dans une décision déclarant une disposition législative contraire à la Constitution, que cette déclaration d'inconstitutionnalité est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de publication de sa décision, cette déclaration peut être invoquée dans toutes les procédures contentieuses en cours, quelle que soit la période d'imposition sur laquelle porte le litige. Elle peut l'être aussi à l'appui de toute réclamation encore susceptible d'être formée eu égard aux délais fixés par les articles R. 196-1 et R. 196-2 du Livre des procédures fiscales ».

Si l'analyse du Conseil d'État selon laquelle une décision du Conseil constitutionnel n'est pas en elle-même un événement a pu être critiquée à raison de son aspect contre-intuitif²⁰⁶, il aurait pourtant été difficile pour le Conseil d'État de retenir une solution différente²⁰⁷. Cette dernière n'aurait pu être conciliée avec la faculté dont dispose le Conseil constitutionnel, en application de l'article 62 de la Constitution, de remettre en cause les effets produits par une disposition déclarée inconstitutionnelle ou déclarée conforme sous réserve au regard des règles de recevabilité de l'action fiscale applicables à la date de sa décision. Ainsi que le relève Ludovic Ayrault, « loin de signifier que l'inconstitutionnalité reconnue d'une disposition législative support d'une imposition n'exercerait jamais une incidence directe sur son bien-fondé, car tel est normalement le cas, il s'agit bien de considérer que la décision ne peut avoir une incidence « directe » sur la contestation que si, en exerçant le pouvoir qui lui est reconnu par le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution, le Conseil constitutionnel n'en a pas décidé autrement »²⁰⁸. Pour reprendre la formule de Dominique Rousseau, citée par Marie-Gabrielle Merloz, dans ses conclusions sur l'avis *SCI Maximoise et SAS Aegir*²⁰⁹, le Conseil d'État a tenu à rappeler que le Conseil constitutionnel est le « maître des horloges ».

La position adoptée par le Conseil d'État dans ses deux avis contentieux doit être mise en relation avec la solution retenue quelques mois plus tard à propos de la responsabilité du fait des lois déclarées inconstitutionnelles. Par trois décisions d'Assemblée du 24 décembre 2019 *Paris Clichy*, *Paris Eiffel Suffren* et *Laillat*²¹⁰, le Conseil d'État a – enfin – reconnu la responsabilité de l'État du fait des lois inconstitutionnelles en s'inspirant du modèle de la responsabilité des lois inconstitutionnelles de la jurisprudence *Gardedieu*²¹¹ de 2007. Se fondant sur les « exigences inhérentes à la hiérarchie des normes », il a ainsi consacré un régime de responsabilité des lois pour méconnaissance des normes supérieures. À présent, la responsabilité de l'État peut être recherchée « pour réparer l'ensemble des préjudices qui résultent de l'application d'une loi méconnaissant la Constitution ou les engagements internationaux de la France ». S'il ne s'agit pas de revenir en détail sur un principe dont la consécration n'était

plus qu'une question de temps, il convient de noter que la démarche suivie par le Conseil d'État participe d'une préoccupation commune à celle ayant guidé les avis contentieux du début d'année. Dans le cadre du contentieux indemnitaire, le Conseil d'État met également en avant la possibilité pour le Conseil constitutionnel de moduler voire de refuser qu'une de ses déclarations d'inconstitutionnalité puisse être de nature à engager la responsabilité de l'État – possibilité que le Conseil constitutionnel vient pleinement de saisir²¹². Surtout, au plan procédural, il considère que la décision du Conseil constitutionnel n'est pas de nature à rouvrir le délai de l'action en responsabilité. En effet, « la prescription quadriennale commence à courir dès lors que le préjudice qui résulte de l'application de la loi à sa situation peut être connu dans sa réalité et son étendue par la victime, sans qu'elle puisse être légitimement regardée comme ignorant l'existence de sa créance jusqu'à l'intervention de la déclaration d'inconstitutionnalité ». En d'autres termes, la prescription commence à courir à la date où le dommage est constitué et connu, et non à la date où l'inconstitutionnalité est prononcée par le Conseil constitutionnel. Combinée aux spécificités du contentieux de la responsabilité en matière fiscale que constituent, d'une part, le terrain privilégié de la responsabilité de l'administration fiscale²¹³ et, d'autre part, la distinction des contentieux et l'exception de recours parallèle²¹⁴, cette exigence contribue à faire de la responsabilité de l'État du fait de l'application des lois inconstitutionnelles un « produit de luxe »²¹⁵, au même titre que la responsabilité de l'État pour rupture de l'égalité devant les charges publiques du fait de l'adoption des lois inconstitutionnelles dont les origines remontent à la vénérable jurisprudence *La Fleurette* – et dont le principe a été réaffirmé dans les décisions du 24 décembre dernier.

Dans un registre différent, le Conseil d'État a complété le panorama de sa jurisprudence relative aux effets des décisions de non-conformité ou de conformité sous réserve sur des dispositions similaires dans leur substance à celles sur lesquelles le Conseil constitutionnel s'est prononcé. Faisant application de sa jurisprudence *Métropole Télévision*²¹⁶ dans sa décision *Nabitz* du 7 juillet 2017²¹⁷, le Conseil d'État avait refusé de renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions de l'article 123 bis dans leur rédaction résultant de la loi de finances pour 1999 au motif qu'elles étaient identiques, dans leur substance, à celles résultant de la loi du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 que le Conseil constitutionnel – dans sa déci-

206. Outre la note critique de Catherine Cassan et Landry Simo sous *Sté Bourgogne Primeurs* précité, V. également N. Jacquot et T. Mercey, *Attention événement ! Une décision d'inconstitutionnalité n'est pas un événement* : FR 7/2019, inf. 8, p. 8.

207. La compatibilité d'une solution différente avec le principe d'équivalence consacré par le droit de l'Union européenne aurait également été en jeu car cela aurait conduit à conférer des effets temporels plus importants aux décisions rendues par le Conseil constitutionnel par rapport à celles rendues dans le cadre du contrôle de conventionnalité des lois fiscales à raison de la méconnaissance du droit de l'Union.

208. L. Ayrault, *Événement motivant une réclamation*, note ss CE, avis, 11 janv. 2019, n° 424819, *SCI Maximoise de création* : *JurisData* n° 2019-000006 ; *Procédures*, n° 4, 2019, comm. 146.

209. CE, avis, 9^e et 10^e ch., 11 janv. 2019, n° 424819, *Sté Maximoise de création* et n° 424821, *Sté ARGIR*, préc.

210. CE, ass., 24 déc. 2019, n° 425983, *Sté hôtelière Paris Eiffel Suffren* ; CE, ass., 24 déc. 2019, n° 425981, *Sté Paris Clichy*, CE, ass., 24 déc. 2019, n° 428162, *Laillat* : *Procédures* 2020, comm. 51, note N. Chiffot.

211. CE, ass., 8 févr. 2007, n° 279522, *Gardedieu* : *JurisData* n° 2007-071434 ; *Lebon*, p. 78 ; *JCP A* 2007, act. 150.

212. *Cons. const.*, 28 févr. 2020, n° 2019-828/829 QPC, *Raphael S et a.* Le Conseil constitutionnel complète son considérant de principe sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité en ajoutant que « ces mêmes dispositions [de l'article 62 de la Constitution] réservent également au Conseil constitutionnel le pouvoir de s'opposer à l'engagement de la responsabilité de l'État du fait des dispositions déclarées inconstitutionnelles ou d'en déterminer les conditions ou limites particulières ».

213. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 3 août 2011, n° 307164, 307325 et 307432, *min. c/ Sté Dirland et Dirlor* : *JurisData* n° 2011-018600 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 7, comm. 151, concl. N. Escaut, note R. Torlet et B. Aubert ; *RJF* 11/2011, n° 1216.

214. CE, ass., 30 oct. 1996, n° 141043, *SA Jacques Dangeville : Lebon*, p. 399 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 3, comm. 36 ; *RJF* 12/1996, n° 1469, concl. G. Goulard, p. 809, *chron.* S. Austry, p. 799 ; *BDCF* 6/1996, n° 67, concl. G. Goulard ; *AJDA* 1996, p. 980, note D. Chauvaux et Th. Girardot.

215. N. Chiffot, *Responsabilité de l'État du fait des lois déclarées contraires à la Constitution par le Conseil constitutionnel : Procédures* 2020, comm. 51, préc., spéc. n° 6 – reprenant la formule utilisée par Chapus à propos de la portée de la jurisprudence *La Fleurette* (CE, ass., 14 janv. 1938, n° 51704, *SA des produits laitiers « La Fleurette » : Lebon*, p. 25).

216. CE, 9^e et 10^e 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. Austry.

217. CE, 8^e et 3^e ch., 7 juill. 2017, n° 410620, *Nabitz* : *Dr. fisc.* 2017, n° 30-35, comm. 416, concl. B. Bohnert.

sion *Lacquemant* du 1^{er} mars 2017²¹⁸ – avait déclarées conformes sous réserve que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve que le revenu réellement perçu par l’intermédiaire de la structure est inférieur au revenu défini forfaitairement en application du second alinéa du 3 de l’article 123 bis du CGI. Dans sa décision *La-touche* du 28 janvier 2019²¹⁹, il a fait application de cette solution en tant que juge de cassation et cassé, pour erreur de droit, un arrêt de la CAA de Lyon qui avait regardé comme inopérant le moyen tiré du caractère déficitaire de la structure établie au Luxembourg et s’était borné à se fonder sur l’absence de clause d’assistance administrative conclue avec la France pour rejeter la demande de décharge présentée par le contribuable.

22 - Par une série de six arrêts rendus le 11 septembre 2019, lesquels ont été accompagnés de la publication d’une longue note explicative, la chambre criminelle de la Cour de cassation a notamment tiré les conséquences des trois réserves formulées par le Conseil constitutionnel dans ses décisions *Cahuzac* et *Wildenstein* de 2016 et réitérées dans sa décision *Thevenoud* de 2018. La place manque pour évoquer ces décisions qui ont fait l’objet de commentaires et d’analyses détaillés²²⁰. On se contentera d’indiquer que la chambre criminelle s’est contentée d’une forme de service minimum en s’assurant que les concessions ainsi faites à l’autorité qui s’attache aux décisions du Conseil constitutionnel perturbent le moins possible ses traditions jurisprudentielles. En premier lieu, s’agissant de la réserve aux termes de laquelle un contribuable déchargé de l’impôt pour un motif de fond ne peut être condamné pour fraude fiscale, la chambre criminelle rompt avec sa position antérieure en admettant qu’il puisse être sursis à statuer dans l’attente d’une décision définitive du juge de l’impôt. Elle souligne néanmoins qu’il ne s’agit que d’une possibilité offerte aux juges du fond et que celle-ci doit demeurer exceptionnelle et faire l’objet d’une motivation spéciale. La portée relativement limitée de cette inflexion jurisprudentielle est d’ailleurs revendiquée par la note explicative accompagnant les décisions : « il s’agit de limiter le risque de contrariété de décisions au regard de l’exigence posée par le juge constitutionnel (§ 11), sans toutefois ralentir dans la très grande majorité des dossiers le cours de la justice pénale ». Pour autant, ni les arrêts ni – surtout – la note explicative ne traitent explicitement la question essentielle de l’effet utile de cette réserve en termes de condamnation au regard de la plénitude de juridiction dont bénéficie le juge répressif. En deuxième lieu, concernant

l’exigence de gravité des faits résultant du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention, la chambre criminelle se place dans le sillage de la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Elle se borne à préciser s’agissant du critère des circonstances de leur intervention, qu’il peut s’agir notamment de celles constitutives de circonstances aggravantes de la fraude fiscale mais s’abstient de corriger l’indétermination de cette exigence. Refusant de se prononcer sur la qualification de cette réserve – que la note explicative présente comme ayant un caractère *sui generis* que le juge pénal doit appliquer d’office, à la condition que le prévenu argue de la procédure fiscale – la chambre criminelle estime que l’absence de gravité fait obstacle à la condamnation alors même qu’elle ne modifie pas les éléments constitutifs de l’infraction de fraude fiscale. En troisième lieu, concernant la réserve relative au cumul plafonné des sanctions, la chambre criminelle précise qu’elle ne peut s’appliquer qu’en présence de sanctions de même nature et considère que seule l’amende présente une nature similaire à celle des majorations fiscales. Ainsi que le précise la note explicative, il en résulte que la confiscation n’est pas couverte par cette exigence de cumul plafonné. Même s’il n’est pas illogique que la portée de la réserve d’interprétation ait été limitée aux sanctions de même nature²²¹, cette solution apparaît néanmoins en décalage avec les jurisprudences de la Cour de Strasbourg²²² et de la Cour de Luxembourg²²³ au regard des exigences découlant du principe *non bis in idem* qui impliquent, selon les juridictions européennes, de prendre en compte l’ensemble des sanctions. Enfin, on observera que la consécration par le Conseil constitutionnel d’un principe constitutionnel imposant au législateur de fixer des règles relatives à la prescription de l’action publique qui ne soient pas manifestement inadéquates à la nature ou à la gravité des infractions²²⁴ a probablement conduit la chambre criminelle à préciser, dans l’un de ses arrêts du 11 septembre 2019, que l’infraction de blanchiment constitue une infraction instantanée afin d’éviter que des critiques se placent sur le terrain de ce nouveau principe. Pour autant, cette précision ne devrait pas avoir d’effet concret significatif²²⁵.

MOTS-CLÉS : Droit constitutionnel fiscal - Chronique de l’année 2019

218. *Cons. const.*, 1^{er} mars 2017, n° 2016-614 QPC, *Lacquemant* : *Dr. fisc.* 2017, n° 10, act. 159 ; *Dr. sociétés* 2017, comm. 93, note J.-P. Pierre ; *JCP N* 2017, n° 10, act. 328 ; *Cah. Cons. const.* 2017, p. 10 ; *D.* 2017, p. 509 ; *BMIS* 2017, n° 7, p. 475, *chron. D. Gutmann, L. Chetcuti, P. Gour, A. Périn-Dureau et M. Sadowsky* ; *NF*, n° 1197, p. 4, note D. Ury ; *Option fin.* 2017, p. 56, note É. 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 irréfragables* : *Dr. fisc.* 2017, n° 11, act. 165. – C. Acard, *Fiscalité financière* : *Dr. fisc.* 2017, n° 21, étude 318, spéc. n° 20.

219. *CE*, 9^e et 10^e ch., 28 janv. 2019, n° 407421 : *JurisData* n° 2019-001114 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 18-19, *chron.* 251, C. Acard, spéc. n° 17 ; *RJF* 2019, n° 348.

220. *Cass. crim.*, 11 sept. 2019, n° 18-81.040 : *JurisData* n° 2019-015451 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 40, comm. 390, note F. Le Mentec. – *Cass. crim.*, 11 sept. 2019, n° 18-83.484, FS.P+B+R+I : *JurisData* n° 2019-015452 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 38, act. 398. – V. N. Jacquot et N. Guillard, *Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l’office du juge pénal en matière de fraude fiscale. À propos de Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, n° 18-82.430, n° 18-81.067, n° 18-81.040 et n° 18-84.144* : *Dr. fisc.* 2019, n° 43, étude 412. – M. Stoclet, *La Cour de cassation apporte des précisions sur le cumul des sanctions fiscales et pénales pour fraude fiscale* : *Dr. fisc.* 2019, n° 40, act. 420. – R. Salomon, *Droit pénal fiscal* : *Dr. fisc.* 2019, n° 46, *chron.* 437. – S. Detraz et E. Dezeuze, *Cumul des répressions pénale et fiscale : la Cour de cassation précise la portée des jurisprudences constitutionnelles et européennes en la matière* : *JCP G* 2019, 1086.

221. M. Stoclet, *La Cour de cassation apporte des précisions sur le cumul des sanctions fiscales et pénales pour fraude fiscale, préc., spéc. n° 5.*

222. S. Detraz et E. Dezeuze, *Cumul des répressions pénale et fiscale : la Cour de cassation précise la portée des jurisprudences constitutionnelles et européennes en la matière. Regards croisés* : *JCP G* 2019, 1086.

223. CJUE, *gr ch.*, 20 mars 2018, *aff. C-524/15, Luca Menci* : *Dr. fisc.* 2018, n° 21, comm. 245, note N. Guillard. – 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.

224. *Cons. const.*, 24 mai 2019, n° 2019-785 QPC, *préc.*

225. Tout en considérant qu’il s’agit d’une infraction instantanée, la chambre criminelle considère qu’il s’agit d’une infraction occulte par nature de sorte que le point de départ du délai de prescription est reporté à la date à laquelle l’infraction a pu être constatée dans des conditions permettant l’exercice de l’action publique. Ainsi que le précise la note explicative, la portée de cette qualification est limitée : « lorsqu’il consiste à faciliter la justification mensongère de l’origine de biens ou de revenus ou à apporter un concours à une opération de dissimulation du produit direct ou indirect d’un crime ou d’un délit, le blanchiment [...] est une infraction occulte par nature. Il s’en déduit a contrario que lorsque le blanchiment consiste à apporter son concours à une opération de placement ou de conversion du produit direct ou indirect d’un crime ou d’un délit, il ne constitue pas une infraction occulte par nature. La prescription de ce type de blanchiment commencera par conséquent à courir le jour de sa commission, à moins que les faits en cause aient été eux-mêmes sciemment cachés, ce qui pourrait autoriser à les considérer, en l’espèce, comme des infractions dissimulées au sens de l’article 9-1, alinéa 5, du Code de procédure pénale ».