

## 303 Le Conseil d'État et les discriminations à rebours

Marc PELLETIER,

professeur à l'université Paris VIII,  
co-directeur du CRJP8,  
avocat associé, Frenkel & Associés



**Le Conseil constitutionnel ayant sensiblement restreint les perspectives de contestation des discriminations à rebours sur le terrain constitutionnel, le Conseil d'État va (re)devenir la principale juridiction à même d'éviter ou d'éliminer les discriminations à rebours en matière fiscale.**

I - La décision *Marc S et a.*<sup>1</sup> du 3 avril 2020 a fortement réduit la portée de la jurisprudence *Metro Holding*<sup>2</sup> et les possibilités d'obtenir la censure des discriminations par ricochet<sup>3</sup> sur le terrain de la méconnaissance du principe d'égalité corrélative<sup>4</sup>. Rappelons que, dans cette récente décision, le Conseil constitutionnel a jugé que la différence de traitement dans l'application de l'abattement pour durée de détention entre les contribuables taxés à raison de plus-values tirées d'opérations d'échange de titres faisant l'objet d'un report d'imposition, selon qu'elles sont effectuées dans le cadre de la directive européenne « fusions » ou dans un cadre national ne méconnaît pas le principe d'égalité devant la loi. Il a estimé que cette différence de traitement est fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi dans la mesure où, d'une part, l'objet initial de la loi n'a pas été dénaturé par l'exigence de neutralité fiscale renfor-

cée des opérations européennes d'échanges de titres et, d'autre part, il existe une différence de situation, tenant au cadre, européen ou non, de l'échange de titres au regard de l'objet de la loi, telle qu'elle est désormais interprétée.

Il ne s'agit pas ici d'examiner, en détail, les différents arguments mis en avant par le Conseil constitutionnel dans une décision qui confirme les orientations récentes de sa jurisprudence<sup>5</sup>. Il ne s'agit pas davantage de critiquer les faiblesses ou les incohérences d'un raisonnement qui, de manière assez elliptique<sup>6</sup> voire circulaire, aboutit à confirmer une solution antérieure – la décision *Moisnel Delalande*<sup>7</sup> – qui, à l'évidence, avait été adoptée sans que l'on puisse imaginer qu'aux yeux de la Cour de justice<sup>8</sup> la différence de régimes entre le dispositif du sursis d'imposition et celui du report d'imposition puisse être considérée comme dépourvue d'incidence pour la mise en œuvre de la directive « fusions ». Il ne s'agit pas non plus de se placer sur le terrain de l'opportunité et de la cohérence jurisprudentielles pour déplorer que, moins de cinq ans après sa consécration, le Conseil constitutionnel restreigne considérablement l'une des principales in-

1. *Cons. const.*, 3 avr. 2020, n° 2019-832/833 QPC, *Marc S et a.* – A. Maitrot de la Motte, *Les limites du principe constitutionnel d'égalité corrélative* : *Dr. fisc.* 2020, n° 20, act. 163. – L. Nayberg et N. Vergnet, *Achèvera-t-on le requiem du contentieux des discriminations à rebours ?* : *Dr. fisc.* 2020, n° 20, comm. 240.
2. *Cons. const.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding SA venant aux droits de la société CRFP Cash* : *Dr. fisc.* 2016, n° 12, comm. 241, note E. Meier et M. Valetteau. – V. O. Fouquet, *La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée. À propos de Cons. const.*, 3 févr. 2016, *Sté Metro Holding* : *Dr. fisc.* 2016, n° 6, act. 74. – G. Blanluet, *Discrimination à rebours : le droit interne à l'épreuve du droit de l'Union européenne. À propos de Cons. const.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding* : *Dr. fisc.* 2016, n° 12, étude 233. – E. Raingard de la Blétière et Ph. Durand, *Affaire Metro Holding : le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt au secours de la jurisprudence Leur-Bloem* : *Dr. fisc.* 2016, n° 18-19, étude 309.
3. Selon la formule initiée par Stéphane Austry et Daniel Gutmann, S. Austry et D. Gutmann, *Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ?* : *RJF* 4/2016, p. 418.
4. Pour reprendre l'expression employée par Alexandre Maitrot de la Motte depuis 2016, V. A. Maitrot de la Motte, *L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ : vers l'élimination des discriminations européennes par le principe constitutionnel d'égalité corrélative ?* : *Dr. fisc.* 2016, n° 37, étude 475.

5. V. en ce sens les deux dernières livraisons de notre chronique annuelle de droit constitutionnel fiscal, M. Pelletier, *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2018* : *Dr. fisc.* 2019, n° 13, chron. 213 ; *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2019* : *Dr. fisc.* 2020, n° 12, chron. 195.
6. V. A. Maitrot de la Motte, *Les limites du principe constitutionnel d'égalité corrélative*, préc. – L. Nayberg et N. Vergnet, *Achèvera-t-on le requiem du contentieux des discriminations à rebours ?*, préc.
7. *Cons. const.*, déc., 22 avr. 2016, n° 2016-538 QPC, *Moinel-Delalande* : *Dr. fisc.* 2016, n° 36, comm. 461, note J.-C. Cavaillé.
8. CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 22 mars 2018, aff. C-327/16, *Jacob*, et C-421/16, *min. c/ Lassus* : *Dr. fisc.* 2018, n° 13, act. 133 ; *RJF* 6/2018, n° 623. – CJUE, 8<sup>e</sup> 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 ; *Dr. soc.* 2020, comm. 17, J.-L. Pierre. – V. Ph. Derouin, *Plus-values d'échange d'actions : report ou sursis d'imposition, mêmes effets* : *Dr. fisc.* 2019, n° 40, act. 418.

novations du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales<sup>9</sup>. Ayant pleinement mesuré les effets déstabilisateurs que peut avoir le raisonnement *Metro Holding* aussi bien sur les dispositions législatives que sur son office de juge de la constitutionnalité de la loi, le Conseil constitutionnel a manifestement souhaité faire de la censure constitutionnelle des discriminations par ricochet – recentrée sur la seule violation du principe d'égalité devant la loi, garanti par l'article 6 de la Déclaration de 1789 – un « produit de luxe » qui ne pourra s'appliquer que dans des configurations particulières. L'objet de la présente étude n'est pas de se focaliser sur la décision rendue par le Conseil constitutionnel mais, privilégiant un angle d'analyse différent, de rechercher ce qui a pu conduire à une telle solution en s'intéressant à l'influence du Conseil d'État dans cette restriction du contrôle constitutionnel des discriminations par ricochet et au rôle que la Haute Juridiction administrative va pouvoir jouer, à l'avenir, dans la prévention et l'élimination de telles discriminations.

Le contrôle de constitutionnalité des discriminations à rebours a prospéré à raison de la réticence du Conseil d'État à conférer davantage qu'une simple invocabilité d'interprétation au droit dérivé de l'Union européenne dans le cadre des situations purement internes. En dépit de critiques émanant de commentateurs autorisés<sup>10</sup>, le Conseil d'État refuse traditionnellement toute invocabilité d'exclusion du droit de l'Union dans le cadre de situations n'entrant pas dans le champ de ce dernier<sup>11</sup>. Faisant dans d'autres occasions<sup>12</sup> un usage mesuré de l'interprétation à la lumière du droit de l'Union européenne, le Conseil d'État tend à privilégier une logique de conflit de normes qui le conduit à identifier assez facilement une incompatibilité entre la loi et le droit de l'Union et ainsi à caractériser des différences de traitement entre les situations purement internes et les situations entrant dans le champ du droit de l'Union européenne<sup>13</sup>. Il contraint ainsi les contribuables à se placer sur le terrain de la jurisprudence *Metro Holding* et, le cas échéant, à s'engager dans le « dédale »<sup>14</sup> ou le « labyrinthe »<sup>15</sup> de la jurisprudence *Jacob*<sup>16</sup> pour

tenter d'obtenir du Conseil constitutionnel la censure d'une discrimination à rebours.

Rouage essentiel de la mise en œuvre de la jurisprudence *Metro Holding* en sa qualité de juge du filtre, le Conseil d'État a largement contribué à mettre en lumière les faiblesses de l'instrument constitutionnel pour le contrôle des discriminations à rebours (1), en particulier celles liées à la surtransposition de directives européennes par le législateur fiscal. La voie constitutionnelle étant dorénavant sensiblement plus étroite – et les contribuables vraisemblablement plus réticents à l'emprunter – le contrôle des discriminations à rebours pourrait à présent privilégier la voie conventionnelle. Ce faisant, le Conseil d'État devrait s'affirmer comme le principal maître des discriminations à rebours (2) qu'il pourra éviter ou supprimer.

## 1. Le Conseil d'État, révélateur des faiblesses de la jurisprudence *Metro Holding*

2 - Qu'il soit fondé sur la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi ou sur l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, l'exercice du contrôle constitutionnel d'égalité nécessite d'établir l'existence d'une différence de traitement – un traitement uniforme n'offrant pas de prise, en principe, à une critique articulée autour de la méconnaissance du principe d'égalité. C'est justement à ce premier niveau d'analyse qu'il est tenu compte du contrôle de conventionnalité des normes d'origine européenne et que réside la spécificité du raisonnement *Metro Holding*. La mise en évidence d'une différence de traitement résultant de la coexistence et de la comparaison de situations relevant du champ du droit de l'Union européenne et de situations n'en relevant pas est le cœur de ce raisonnement. Toutefois – et la précision est importante – on sait le Conseil constitutionnel n'opère pas lui-même de contrôle de conventionnalité mais se borne à tirer les conséquences des décisions rendues par le juge ordinaire qui laissent inappliquées les dispositions législatives incompatibles avec les normes d'origine européenne. L'intervention du juge ordinaire dans son office de juge de la conventionnalité des lois constitue ainsi un préalable à l'exercice du contrôle de constitutionnalité. Une fois cette première étape spécifique franchie, les phases suivantes du raisonnement se déclinent de manière traditionnelle, le Conseil constitutionnel appréciant si la différence de traitement mise en lumière par le juge ordinaire correspond à une différence de situations en rapport avec l'objet de la loi ou si elle repose sur des raisons d'intérêt général. Dans la mesure où le raisonnement *Metro Holding* se rattache désormais à la mise en œuvre du seul principe d'égalité devant la loi – sans que ce resserrement du contrôle, apparu dans la décision *Calogero G*<sup>17</sup> et confirmé dans la décision *Marc Set a.*, ait été commenté – le Conseil constitutionnel ne se place plus sur le terrain du principe d'égalité devant les charges publiques et ne recherche donc pas si les critères retenus sont objectifs et rationnels au regard des objectifs poursuivis par le législateur, y compris dans les situations de surtransposition.

Ce bref rappel des étapes suivies pour la mise en œuvre de la jurisprudence *Metro Holding*<sup>18</sup> illustre à la fois l'originalité et les faiblesses intrinsèques de ce raisonnement.

En premier lieu, il place le Conseil constitutionnel sous la dépendance du Conseil d'État. À raison du totem que représente la distinction des contrôles de constitutionnalité et de conventionnalité issue

9. V. sur ce point, M. Pelletier, *L'invocation du droit de l'Union européenne dans le cadre des QPC – Retour sur la jurisprudence Metro Holding*, à paraître sur le site du Conseil constitutionnel dans le cadre des 10 ans de la QPC.

10. L. Duthillet de Lamothe et G. Odinet, *QPC et question préjudicielle : la logique et ses impasses* : AJDA 2016, p. 1392 et s., p. 1396.

11. CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 17 janv. 2007, n° 262967, *Banque fédérative du Crédit Mutuel (BFCM)* : *JurisData* n° 2007-081068 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 7, comm. 191, concl. C. Verot. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 20 déc. 2017, n° 414935, *Kaddouch* : *JurisData* n° 2017-025995 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 7-8, comm. 184, concl. B. Bohner ; *RJF* 3/18, n° 297. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 18 juill. 2018, n° 411796, *Langlois*, concl. B. Bohner.

12. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 17 juin 2011, n° 324392, *SARL Méditerranée automobiles et n° 314667, Sté Finaparco* : *Dr. fisc.* 2011, n° 37, comm. 502, concl. P. Collin, note P.-F. Racine ; *RJF* 10/2011, n° 1035 ; *RJF* 11/2011, p. 1019, chron. C. Raquin. – CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 20 févr. 2012, n° 321224, *Sté civile Participasanh* : *Dr. fisc.* 2012, n° 17, comm. 276, concl. D. Hédary, note O. Fouquet. – CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 15 déc. 2014, n° 380942, *SA Technicolor* : *JurisData* n° 2014-031791 ; *Lebon*, p. 387 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 11, comm. 203, concl. É. Crépey, note O. Fouquet ; *RJF* 3/2015, n° 190, chron. N. Labrune, p. 163.

13. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 30 janv. 2013, n° 346683, *Sté Ambulances de France* : *JurisData* n° 2013-001536 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 10, comm. 185, concl. C. Legras, note O. Fouquet.

14. H. Labayle et R. Mehdi, *Question préjudicielle et question prioritaire. Dédale au Conseil d'État*, note ss CE, ass., 31 mai 2016, n° 393881, *Jacob* : *RFDA* 2016, p. 1003 et s.

15. J. Bonnet et A. Roblot-Troizier, *Chronique de droits fondamentaux et libertés publiques* : *N3C* 2016, n° 53, p. 99 et s.

16. CE, ass., 31 mai 2016, n° 393881, *Jacob* : *JurisData* n° 2016-010698 ; *Dr. adm.* 2016, comm. 51, note G. Éveillard. – V. D. Gutmann et S. Austry, *Report d'imposition et directive fusion : quel juge pour la discrimination par ricochet ? À propos de CE, ass., 31 mai 2016, n° 393881, M. Jacob* : *Dr. fisc.* 2016, n° 37, 476. – N. Jacquot, P. Mispelon, *QP et QPC : qui pour s'en occuper ? C'est... : Dr. fisc.* 2016, n° 23, act. 354

17. *Cons. const.*, 15 nov. 2019, n° 2019-813 QPC, *Calogero G* : *Dr. fisc.* 2020, n° 6-7, étude 133, N. Vergnet ; *RJF* 2/2020, n° 159. – V. également, *FI* 2020, n° 1, p. 98 à 100, comm. V. Agulhon.

18. Pour une présentation plus détaillée, V. dans ce numéro l'article de S. de Monès et R. Vallerie, *Le contrôle constitutionnel des discriminations à rebours : un parcours du combattant* : *Dr. fisc.* 2020, n° 28, étude 301.

de la décision *IVG*<sup>19</sup> de 1975, le Conseil constitutionnel refuse d'apprécier le bien-fondé et la pertinence de l'analyse opérée par le juge du filtre dans son office de juge de la conventionnalité de la loi. S'estimant lié par la différence de traitement identifiée par le Conseil d'État, le Conseil constitutionnel s'interdit – sans toutefois le revendiquer – de remettre en cause l'appréciation portée par son voisin du Palais Royal qui le conduirait à raisonner, même indirectement, sur la conventionnalité de la loi renvoyée<sup>20</sup>. Il refuse ainsi tout effort d'interprétation de la loi à la lumière de la directive qu'elle surtranspose en dehors du champ du droit de l'Union européenne qui aurait permis de neutraliser la différence de traitement mise en évidence par le juge du filtre. Dans la décision *Marc S et a.*, l'argument avancé par le Conseil pour rejeter la demande de non-lieu à statuer formulée par la partie intervenante et tiré de la remise en cause du caractère sérieux de la question illustre cette position. Dans des configurations similaires où n'étaient pas en débat des questions de conventionnalité de la loi, le Conseil constitutionnel n'avait pourtant pas hésité, par le passé, à s'écarter voire à remettre en cause l'appréciation portée, même implicitement, par le juge du filtre sur une différence de traitement résultant de l'interprétation de la loi déferée<sup>21</sup> sans considérer que cela équivaldrait à une remise en cause du caractère sérieux de la QPC renvoyée.

En deuxième lieu, au regard des caractéristiques du contrôle de constitutionnalité exercé par le Conseil constitutionnel, le raisonnement *Metro Holding* est mal adapté à la censure des discriminations par ricochet qu'il vise pourtant à corriger.

En permettant de priver de validité tout ou partie de la norme législative, le contrôle de constitutionnalité des lois – et plus particulièrement le contrôle *a posteriori* – implique de la part du Conseil constitutionnel une attention toute particulière à des considérations de légistique, d'ailleurs renforcée par le caractère abstrait de son contrôle. L'hostilité de principe du Conseil constitutionnel à exercer un contrôle de combinaison de normes législatives<sup>22</sup> au même titre que sa volonté de manier la gomme et non le crayon – pour reprendre la formule attribuée au doyen Vedel – sont autant d'exemples de cette préoccupation. Le contrôle de constitutionnalité des lois n'offre pas la finesse du contrôle de conventionnalité qui, au pire, conduit uniquement à priver d'application la loi inconstitutionnelle dans les limites des normes internationales en litige et permet au juge ordinaire de ciseler des solutions mieux adaptées à la résolution des cas concrets qu'il est amené à trancher. Autrement dit, pour pouvoir prospérer, le raisonnement *Metro Holding* doit être mis en œuvre à l'égard de dispositions législatives dont l'abrogation permet de supprimer, de manière effective, une discrimination à rebours sans aller, pour autant,

au-delà de ce qui est nécessaire pour y parvenir – ce qui n'était d'ailleurs pas le cas de la décision *Metro Holding*<sup>23</sup>.

En troisième lieu, est rapidement apparue au grand jour, dès l'affaire *Épx V*<sup>24</sup>, la difficulté que posent les situations intéressant les États tiers. Cette difficulté est en lien avec la précédente<sup>25</sup> et la préoccupation de proportionnalité dont doit faire preuve le Conseil constitutionnel pour éviter qu'une censure aille au-delà de ce qui est nécessaire pour supprimer la différence de traitement critiquée devant lui. En effet, bien qu'il vise initialement à supprimer – selon l'expression consacrée – les seules discriminations à rebours « chimiquement pures »<sup>26</sup>, lesquelles constituent un angle mort du droit de l'Union européenne, le raisonnement *Metro Holding* a un domaine d'application plus vaste<sup>27</sup>. Il s'appuie uniquement sur l'identification d'une différence de traitement entre les situations entrant dans le champ du droit de l'Union européenne et celles n'y entrant pas. Or, les situations internes et situations extra-européennes sont toutes susceptibles d'être attirées dans l'orbite de ce raisonnement dès lors qu'elles sont simplement placées à chacune des extrémités du spectre du champ d'application du droit de l'Union : les premières sont en deçà de son champ d'application tandis que les secondes sont au-delà. Dans ces conditions, comment le Conseil constitutionnel, armé de sa gomme, peut-il envisager de supprimer une discrimination à rebours au détriment des situations internes sans supprimer, dans le même temps, la discrimination au détriment des situations extra-européennes, au demeurant souvent très diverses entre elles, lorsqu'il est amené à se prononcer sur des dispositions rédigées de manière identique ou indifférenciée ? Comment pourrait-il distinguer et moduler, à l'aide de cette même gomme, entre les situations intéressant les États tiers, selon, par exemple, le degré de coopération administrative entre administrations fiscales nationales ?

Les affaires postérieures à la décision *Metro Holding* (*Épx V, Life Sciences Holdings France*<sup>28</sup>) ont principalement conduit à mettre l'accent sur cette troisième difficulté et sur la problématique des différences de traitement pénalisant les seules situations extra-communautaires. Pour contourner l'obstacle, le Conseil a choisi d'aménager sa position en jouant sur la modification de l'objet de la loi au contact du droit de l'Union pour parvenir à identifier des différences de situations entre situations européennes et extra-européennes. Quelques mois seulement après un premier test d'épreuve avec l'affaire *Calogero G*, l'affaire *Marc S et autre* a donné l'occasion au Conseil d'État de mettre en évidence, plus largement, les autres limites du raisonnement *Metro Holding*, obligeant ainsi le Conseil constitutionnel à infléchir l'ensemble de sa jurisprudence et à

19. *Cons. const.*, 15 janv. 1975, n° 74-54 DC, *IVG* ; *Rec. Cons. const.* 1975, p. 19.

20. Dans la décision *Calogero G.*, le Conseil d'État avait explicitement relevé l'existence d'une discrimination à rebours au détriment des situations purement internes. Toutefois, dans la mesure où cette différence de traitement ne résultait pas directement des dispositions qui lui avaient été renvoyées, le Conseil constitutionnel avait pu se dispenser de prendre position sur cette question.

21. V. à propos d'une interprétation *a contrario*, *Cons. const.*, 13 avr. 2018, n° 2018-700 QPC, *Sté Technicolor* ; *Dr. fisc.* 2018, n° 16-17, act. 167. – *Cons. const.*, 1<sup>er</sup> juin 2018, n° 2018-708 QPC, *Sté Elengy* ; *Dr. fisc.* 2018, n° 23, act. 247. – V. p. ex. à propos d'une différence de traitement liée à l'application de dispositions d'autres branches du droit, *Cons. const.*, 30 mars 2017, n° 2016-622 QPC, *SNF* ; *JCP A* 2017, act. 265.

22. Ainsi que le rappelle le commentaire accompagnant la décision *Foubert* n° 2017-682 QPC du 16 février 2018, « le Conseil d'État invitait le Conseil constitutionnel à opérer son contrôle de constitutionnalité « en tant que » ou à le faire porter sur une « combinaison » de dispositions. Toutefois, le Conseil constitutionnel n'a jamais pratiqué ce type de contrôle et a écarté une telle évolution dans ses récentes décisions nos 2017-642 QPC, 2017-643/650 QPC et 2017-676 QPC » (*Comm. p.* 5).

23. É. Crépey, *Hierarchie des normes. Réflexions sur la jurisprudence Metro Holding* ; *Dr. adm.* 2016, alerte 80.

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

25. L'égalisation au profit des situations extra-européennes – qui n'étaient pas en débat dans cette affaire – qu'a réalisée, « par effet de souffle », l'abrogation des dispositions du b ter du 6 de l'article 145 du CGI dans la décision *Metro Holding* n'avait probablement pas été anticipée.

26. Apparue pour la première fois semble-t-il dans le commentaire officiel de la décision *Sté Life Sciences Holding France*, l'expression désigne les discriminations à rebours pénalisant les situations nationales au détriment des situations européennes par opposition à celles pénalisant les situations extra-européennes par rapport aux situations européennes.

27. Le raisonnement *Metro Holding* ne prend pas appui sur les dispositions du Titre XV de la Constitution relatives à l'Union européenne (articles 88-1 à 88-7). Il n'est pas non plus limité à la censure des discriminations à rebours liées à des phénomènes de surtransposition.

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

étendre le raisonnement qu'il adoptait jusqu'à présent pour les seules situations extra-communautaires aux situations purement internes.

3 - L'affaire *Marc S et a.* illustre parfaitement l'orientation de la jurisprudence administrative privilégiant une logique de conflit de normes. À aucun moment, dans ses conclusions sur la décision de renvoi<sup>29</sup>, Karin Ciavaldini, après avoir pris acte de la position adoptée par la Cour de justice dans son arrêt du 18 septembre 2019, n'évoque la possibilité de retenir une interprétation du droit national à la lumière de l'arrêt de la Cour susceptible d'éliminer la discrimination à rebours au détriment des situations purement internes. Il est révélateur que, dans sa décision du 19 décembre 2019, le Conseil d'État substitue l'interprétation énoncée par la CJUE à celle qu'il retenait jusqu'à présent de l'article 150-0 D du CGI pour les opérations entrant dans le champ de la directive mais ne fasse aucun effort d'interprétation de ce texte pour les opérations domestiques alors que la CJUE a pris en compte ces dernières situations pour justifier la recevabilité de la question préjudicielle et ainsi sa compétence.

À cet égard, il peut paraître surprenant, depuis le plateau du Kirchberg à Luxembourg, qu'une juridiction nationale prenne soin de préciser, au regard des exigences posées par l'article 267 du TFUE et l'article 94 du règlement de procédure de la Cour, l'intérêt de poser une question préjudicielle à la Cour dans le cadre d'une situation purement interne en insistant sur le fait que les dispositions législatives prises pour la transposition de la directive « fusions » ne distinguent pas selon que les situations entrent ou non dans le champ de cette directive pour ensuite n'en tirer aucune conséquence sur la résolution concrète du litige à l'occasion duquel cette question a été posée. Alors même que la Cour a relevé, dans les motifs de son arrêt du 18 septembre 2019<sup>30</sup>, qu'il « découle du dossier dont dispose la Cour que la législation nationale applicable dans les affaires au principal, adoptée pour mettre en œuvre la directive 90/434, remplacée par la directive 2009/133, se conforme, pour les solutions apportées à des situations telles que celles en cause dans ces affaires, à celles retenues par ces directives »<sup>31</sup>, le Conseil d'État fait une lecture différente des dispositions nationales dans son office de juge du filtre de la QPC de celle qu'il a retenue pour solliciter l'interprétation de la Cour de justice. Ce faisant, il n'a pas estimé devoir faire application de sa jurisprudence relative à l'autorité des arrêts de la Cour de justice<sup>32</sup>, ni se placer dans le sillage de sa jurisprudence *de Groot*<sup>33</sup> dans laquelle il avait admis qu'une interprétation non sollicitée de la Cour s'imposait néanmoins à lui.

En renvoyant au Conseil constitutionnel une QPC portant sur une combinaison de normes, dont celles relatives à l'entrée en vigueur de la réforme d'imposition des plus-values<sup>34</sup>, le Conseil d'État a compli-

qué la tâche du Conseil constitutionnel qui, dès lors qu'il a estimé devoir se prononcer sur la QPC, aurait difficilement pu être en mesure de remédier à la différence de traitement entre les opérations relevant du champ d'application de la directive « fusions » et celles – purement internes – n'en relevant pas<sup>35</sup>. Faisant application de sa jurisprudence *Élise D*<sup>36</sup> pour identifier les dispositions contestées, le Conseil constitutionnel a estimé que les QPC « portent, en premier lieu, sur le renvoi opéré par la première phrase du paragraphe III de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2013 au b du 1° du F du paragraphe I du même article. En second lieu, elles portent sur les mots "dans les conditions prévues au 2 ter de l'article 200 A" figurant au dernier alinéa du paragraphe I de l'article 150-0 B ter du Code général des impôts »<sup>37</sup>. Mais, une fois délimitées les dispositions litigieuses, quelles auraient pu être les solutions envisageables pour mettre un terme à une différence de traitement dans le cadre de dispositions procédant par renvois, sans remonter jusqu'à celles de l'article 150-0 D du CGI relatives à l'abattement pour durée de détention ?

À la différence des précédents *Metro Holding*, *Natixis*<sup>38</sup> et *SOPARFI*<sup>39</sup>, dans lesquels la disparition de tout ou partie des dispositions déferées permettait effectivement de supprimer la discrimination à rebours critiquée, l'abrogation des dispositions litigieuses qui, en tant que telles, ne prenaient pas position sur la question<sup>40</sup> n'aurait pu, par elle-même, avoir un tel effet correcteur. S'apparentant à une forme d'abrogation du « vide », une déclaration d'inconstitutionnalité aurait nécessairement impliqué que le Conseil constitutionnel manie le crayon – avec le risque d'effets de bord mal anticipés<sup>41</sup>. Il est d'ailleurs significatif qu'aucune des parties requérantes et intervenantes n'ait sollicité l'abrogation des dispositions litigieuses. Elles se sont limitées à demander une déclaration de conformité assortie d'une réserve d'interprétation ou le prononcé d'un non-lieu à statuer. Les prétentions des parties montrent bien qu'il était davantage en cause dans cette affaire une question d'interprétation – voire de représentation – de la loi reposant sur des constructions jurisprudentielles édictées par le Conseil d'État<sup>42</sup> – la distinction des régimes du report et de sursis d'imposition fondée sur l'extension de sa jurisprudence *de*

dirigée contre les dispositions du III de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, en combinaison avec celles du II de l'article 92 B et du I ter de l'article 160 du CGI.

35. V. également, *L. Nayberg et N. Vergnet*, *Achèvera-t-on le requiem du contentieux des discriminations à rebours ?*, préc.

36. *Cons. const.*, 1<sup>er</sup> déc. 2017, n° 2017-676 QPC, *Élise D* : *Dr. fisc.* 2017, n° 49, act. 653.

37. *Ibid.*, pt 7.

38. *Cons. const.*, 8 juill. 2016, n° 2016-553 QPC, *Sté Natixis* : *JurisData* n° 2016-013562 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 28, act. 453.

39. *Cons. const.*, 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *Sté de participations financières (SOPARFI)* : *Dr. fisc.* 2017, n° 41, comm. 501, note N. Jacquot et P. Mispelon ; *RJF* 12/2017, n° 1219.

40. Un effort aurait pu être accompli dans le cadre des régimes de report obligatoires visés à l'article 150-0 B ter du CGI. Toutefois, le Conseil d'État avait jugé, dans sa décision de renvoi n° 423118, que les dispositions de l'article 200 A du CGI n'étaient pas applicables au litige de sorte que le Conseil constitutionnel aurait difficilement pu tirer de conséquences de la délimitation du champ des dispositions contestées qu'il a effectuée.

41. V. sur ce point les difficultés qu'avaient fait naître, en 2016, des déclarations de conformité sous réserve mal calibrées qui avaient conduit le Conseil constitutionnel à juger, par la suite, que la « difficulté dans la détermination du champ d'application d'une réserve d'interprétation, qui affecte la portée de la disposition législative critiquée, constitue un changement des circonstances justifiant, en l'espèce, le réexamen des dispositions contestées ». V. M. Pelletier, *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2017* : *Dr. fisc.* 2018, n° 13, chron. 236, spéc. pt 31.

42. V. sur ce point J.-Y. Mercier, *Report d'imposition des plus-values sur titres : encore un espoir ?* : *FR* 23/2020, inf. 40.

29. *CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 19 déc. 2019, n° 423118 et n° 423044 : *JurisData* n° 2019-024349 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 6-7, comm. 138, concl. K. Ciavaldini.

30. V. également *CJUE*, 1<sup>re</sup> ch., 22 mars 2018, aff. C-327/16, *Jacob*, et C-421/16, *min. c/ Lassus*, préc., pt 36 : « en réponse à une demande d'éclaircissement de la Cour, du 21 juillet 2016, la juridiction de renvoi a précisé que la législation en cause au principal, adoptée pour mettre en œuvre la directive fusions, est applicable dans les mêmes conditions aux opérations d'échange de titres, qu'elles soient purement internes ou transfrontalières, dès lors que le contribuable détenteur de titres a sa résidence fiscale en France à la date de l'échange ».

31. *Ibid.*, pt 31.

32. *CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 22 nov. 2006, n° 255095, *Sté Gillian Beach* : *RJF* 2007, n° 150.

33. *CE*, ass., 11 déc. 2006, n° 234560, *Sté De Groot En Slot Allium BV et Sté Bejo Zaden BV* : *JurisData* n° 2006-071448 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 23, comm. 56.

34. Dans la décision *Simoncini* (n° 423118), précitée, le Conseil d'État a renvoyé une QPC dirigée contre les dispositions du III de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, en combinaison avec celles de l'article 150-0 B ter du CGI dans sa rédaction issue des articles 32, 33 et 34 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 (*V. Dr. fisc.* 2017, n° 1, comm. 11). Dans la seconde décision *de Galbert* (n° 423044), précitée, il a renvoyé une QPC

*Chaisemartin*<sup>43</sup>, le rattachement des dispositifs d'abattement pour durée de détention à des règles d'assiette plutôt qu'à des règles de calcul de l'impôt<sup>44</sup> – qu'une question de constitutionnalité de la loi – qui n'aurait pu offrir de prise suffisante au prononcé d'une éventuelle déclaration d'inconstitutionnalité faute de « matière » à abroger.

En termes de technique contentieuse constitutionnelle, la solution retenue dans la décision *Marc S et a.* était, dans une certaine mesure, difficilement évitable tant cette affaire mettait en évidence les faiblesses du raisonnement *Metro Holding*, dont la mise en œuvre est bien trop tributaire de la rédaction des dispositions contestées. La généralisation de la méthode suivie initialement à l'égard des différences de traitement pénalisant les seules situations extra-européennes et l'exigence d'une dénaturation de l'objet initial de la loi vont conduire à réserver les perspectives de censure constitutionnelle à un nombre limité de discriminations par ricochet qui appellent, à titre principal, un règlement sur le terrain de la validité ou de l'interprétation d'ensemble de la loi. Au regard de ce nouveau cadre d'analyse, de nombreuses discriminations par ricochet, notamment celles liées à la surtransposition de directives, ne pourront plus être appréhendées au travers du prisme constitutionnel de sorte que le Conseil d'État sera la seule juridiction en mesure de les prévenir ou de les censurer.

## 2. Le Conseil d'État, principal maître des discriminations à rebours

4 - La voie constitutionnelle se réduisant, le contrôle des discriminations par ricochet s'opérera principalement par la voie conventionnelle en se plaçant soit sur le terrain du droit de l'Union européenne soit sur le terrain du droit européen des droits de l'homme.

a) Évoquer le droit de l'Union européenne comme un moyen d'éviter une discrimination à rebours apparaît, en première analyse, contre-intuitif. Comment une disposition du droit de l'Union européenne pourrait-elle être de nature à éviter ou corriger une discrimination à raison de la différence de traitement entre les situations purement internes et celles entrant dans le champ du droit de l'Union ? En réalité, le droit de l'Union européenne ne peut intervenir pour corriger, au plan théorique, une discrimination à rebours. En revanche, le droit de l'Union peut être utilement mobilisé pour tenter de remédier à des différences de traitement liées à la coexistence d'instruments normatifs qui, tous situés dans la sphère du droit de l'Union européenne, ont des champs d'application différenciés. À l'image de cercles concentriques, des dispositions se rattachant au droit primaire de l'Union européenne peuvent avoir un champ d'application plus étendu que des dispositions de droit dérivé. Entre les situations entrant dans le champ du droit dérivé et les situations purement

internes, il conviendrait donc de réserver une place intermédiaire aux situations entrant dans le champ du droit primaire pour lesquelles il pourrait être possible de mobiliser le principe – européen – d'égalité pour résoudre des différences de traitement injustifiées, en particulier dans les hypothèses de surtransposition où le législateur a, de sa propre initiative, étendu les prescriptions d'une directive au-delà du champ de cet instrument.

Appliqué au cas particulier, ce raisonnement invite à déterminer si l'extension des prescriptions de la directive « fusions » aux situations intéressant des sociétés établies sur le territoire d'un seul État membre peut se voir appliquer le principe d'égalité garanti par l'article 20 de la Charte des droits fondamentaux. Une telle démarche nécessite préalablement de déterminer si le phénomène de surtransposition constitue, au sens de l'article 51 de la Charte, une mise en œuvre du droit de l'Union, dont la caractérisation conditionne l'application de ses dispositions. Or, sur ce point, la jurisprudence de la Cour, bien que relativement fournie<sup>45</sup>, ne semble pas fournir de réponse immédiatement décisive. Même si on peut relever qu'en saisissant la Cour de justice de questions préjudicielles, le Conseil d'État a effectivement mis en œuvre l'article 267 du TFUE et l'article 94 du règlement de procédure de la Cour, il est difficile d'admettre que l'application – volontaire, par le législateur national qui a aligné les solutions et par le juge national qui a posé les questions préjudicielles – des prescriptions de la directive « fusions » aux situations domestiques puisse être regardée comme une mise en œuvre du droit de l'Union<sup>46</sup>, laquelle permettrait d'obtenir sur le fondement de l'article 20 de la Charte ce qui n'a pas pu être obtenu sur le fondement du principe constitutionnel d'égalité. Dans ses décisions du 1<sup>er</sup> juillet 2020<sup>47</sup>, le Conseil d'État a refusé de s'engager dans une telle voie et estimé, sans devoir saisir la Cour de justice, que les stipulations de l'article 20 de la Charte « s'appliquent aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union européenne et non aux situations seulement régies par le droit interne ».

Indépendamment de cette construction, une autre voie, à la fois plus radicale et plus simple, permettrait de résorber l'essentiel des discriminations à rebours dans des hypothèses de surtransposition des directives. Dans un arrêt de grande chambre *Poplawski II* du 24 juin 2019<sup>48</sup>, qui a suscité l'émoi des spécialistes de droit de l'Union, la CJUE a bouleversé les représentations traditionnelles qui s'attachent à la primauté et à l'autorité du droit de l'Union. Dans un contexte d'opposition de plus en plus marqué de la part de certains pays d'Europe centrale et orientale, la CJUE a considéré que le juge national n'a pas l'obligation de laisser inappliquées les dispositions nationales contraires à des dispositions de droit de l'Union européenne dépourvues d'effet direct. Rendue à propos d'une décision-cadre relative au mandat d'arrêt européen, cette solution de portée générale, devrait également jouer à l'égard de l'effet des dispositions insuffisamment précises et contraignantes des directives. Ce recul jurisprudentiel semble toutefois plus théorique que pratique. En effet, pour accompagner cette évolution, la Cour procède, en contrepartie, à une (re)valorisation de l'obligation d'interprétation conforme du droit national – dont elle rappelle, au passage, la portée

43. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 10 avr. 2002, n° 226886, de *Chaisemartin* : *JurisData* n° 2002-080128 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 27, *comm.* 564, *concl.* G Bachelier ; *RJF* 7/2002, n° 788.

44. CE, sect., 5 janv. 1968, n° 70314 : *Lebon*, p. 21 ; *Dr. fisc.* 1968, n° 40, *concl.* E. Dufour ; *Dupont*, p. 138 – à propos de l'abattement de 15 % dont bénéficiaient les traitements et salaires pour l'imposition à la surtaxe progressive, « dont l'objet est relatif aux modalités de calcul de l'impôt ». – CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ch., 11 oct. 2017, n° 398510, *Lenglet* : *JurisData* n° 2017-019679 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 5, *comm.* 161, *concl.* E. Cortot-Boucher – à propos de l'abattement de 40 % sur les dividendes perçus par les particuliers. Dans ses conclusions, Emmanuelle Cortot-Boucher observait d'ailleurs la relativité de cette distinction entre règles d'assiette et règles de calcul de l'impôt au regard des exigences du droit de l'Union européenne : « Il n'est pas besoin, en effet, d'insister sur le fait qu'un abattement proportionnel est autant une mesure d'assiette qu'une mesure de taux : il est ainsi rigoureusement identique de prévoir un abattement de 20 % sur des revenus taxés au taux de 15 % ou d'imposer un revenu brut au taux de 12 %. Il est dès lors difficile d'envisager le taux d'imposition comme un avantage distinct de la règle d'assiette ».

45. Le recueil de jurisprudence de la Cour recense près de soixante-dix décisions sur cette question de champ d'application de la Charte au cours des dix dernières années.

46. V. en ce sens les conclusions de M<sup>mes</sup> Kokott et Sharpston sous les arrêts *IN et JM* (CJUE, 5<sup>e</sup> ch., 24 oct. 2019, *aff.* C-469/18 et C-470/18, *IN et Belgische Staat* : *Europe* 2019, *comm.* 480, *obs.* D. Simon) et *Prokuratura Rejonowa w Slupsku contre JI* (C-634/18) des 24 octobre 2019 et 11 juin 2020.

47. CE, 1<sup>er</sup> juillet 2020, *Simoncini*, n° 423118 ; CE, 1<sup>er</sup> juillet 2020, de *Galbert*, n° 423044.

48. CJUE, *gr. ch.*, 24 juin 2019, *aff.* C-573/17. – V. A. Rigaux et D. Simon, *L'arrêt « Poplawski 2 » : accroc limité ou ébranlement général dans la mise en œuvre de la primauté par le juge national ?* : *Europe* 2019, *étude* 7.

générale – et qui, telle qu'elle est mise en œuvre à l'égard des dispositions dépourvues d'effet direct<sup>49</sup>, restreint considérablement la possibilité de caractériser une contrariété avec le droit de l'Union.

Ainsi que l'ont fait observer des commentateurs autorisés<sup>50</sup>, « la jurisprudence administrative française va au-delà de ce que le droit de l'Union requiert du juge national ». Jusqu'à présent, l'effet direct n'était pas un paramètre pris en compte dans le cadre de l'invocabilité d'exclusion. De longue date, le juge français reconnaît l'effet d'exclusion de toute norme d'origine européenne, y compris lorsqu'elle est dénuée d'effet direct, lorsqu'elle est invoquée contre une norme étatique non-individuelle<sup>51</sup>. S'il venait à s'inscrire dans le sillage de la jurisprudence *Poplawski II*, le Conseil d'État ne serait plus contraint par le droit de l'Union<sup>52</sup> d'écarter l'application d'une loi incompatible avec les prescriptions d'une directive dépourvues d'effet direct. Pour autant, à suivre les indications les plus récentes données par la Cour de justice<sup>53</sup>, l'obligation d'interprétation conforme renforcée qu'il devrait mettre en œuvre restreindrait considérablement le champ de l'interprétation littérale et l'application de la théorie de l'acte clair. Le juge national serait conduit à multiplier les efforts pour surmonter tout constat d'incompatibilité et à privilégier une lecture du droit national en harmonie avec les dispositions et les objectifs de la directive.

Une telle évolution serait de nature à faire disparaître les discriminations à rebours rencontrées dans les cas de surtransposition des directives en remettant en cause la césure traditionnelle entre invocabilité d'interprétation et invocabilité d'exclusion (ou de substitution) des directives en fonction du champ d'application de ces instruments. Une fois l'invocabilité d'interprétation de la directive renforcée et généralisée aux situations entrant dans le champ du droit de l'Union européenne, il n'y aurait plus d'obstacle à ce qu'elle profite également aux situations n'en relevant pas, tout particulièrement lorsqu'elles sont régies par les mêmes dispositions législatives et réglementaires. La question des discriminations à rebours liées à des phénomènes de surtransposition pourrait ainsi être réglée, en amont, par le Conseil d'État, avant le constat d'une incompatibilité entre la loi et la directive sur le terrain de l'interprétation conforme de la loi en s'inspirant de la jurisprudence *Méditerranée Automobiles, Participasanh* et *Technicolor*. On ajoutera que dans l'hypothèse où, en dépit des efforts d'interprétation déployés, serait caractérisée une incompatibilité irréductible entre loi et directive, il n'y aurait pas non plus de discrimination à rebours : en l'absence d'éviction de la loi contraire à

la directive, l'ensemble des situations – qu'elles soient dans le champ du droit de l'Union ou hors champ – demeurerait soumis à un même traitement (défavorable).

b) Outre l'invocation du droit de l'Union pour éviter certaines discriminations à rebours grâce à une interprétation conforme renforcée, les contribuables pourraient privilégier un autre terrain conventionnel, en se fondant sur le principe de non-discrimination garanti par les stipulations combinées de l'article 14 de la convention EDH et l'article 1<sup>er</sup> de son premier protocole additionnel. Ce moyen a l'avantage d'être opérant en matière fiscale<sup>54</sup> indépendamment de considérations relatives au champ d'application du droit de l'Union européenne. Envisagée dès 2014 par le président Martin<sup>55</sup> et arpentée – sans succès – par la société Metro Holding devant les juges du fond<sup>56</sup>, cette voie n'a pourtant été que peu explorée à raison, d'une part, des réticences du Conseil d'État à se fonder sur cet instrument normatif et, d'autre part, de l'intérêt des requérants pour la procédure de la QPC. Pour le Conseil d'État, il est difficilement concevable que, sur le fond<sup>57</sup>, les solutions retenues sur le terrain de la convention européenne des droits de l'homme (CEDH) s'écartent, même marginalement, des solutions retenues sur le terrain constitutionnel lorsque les deux voies sont empruntées par le même requérant<sup>58</sup>. Autrement dit, la CEDH ne peut être considérée comme une « session de rattrapage » de la QPC. En revanche, lorsque le requérant n'a pas demandé le renvoi d'une QPC et que sont en cause des dispositions sur lesquelles le Conseil constitutionnel n'a pas déjà eu l'occasion de se prononcer, il semble que le Conseil d'État accueille plus favorablement les moyens tirés de la violation de la CEDH – qu'ils soient fondés sur la méconnaissance des stipulations combinées des articles 14 de la

49. V. CJUE, gr. ch., 24 juin 2019, aff. C-573/17. – CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 4 mars 2020, aff. C-183/18, *Bank BGZ BNP Paribas* : *JurisData* n° 2020-004804 ; *Europe* 2020, comm. 135, note D. Simon.

50. H. Cassagnabère, P. Bonneville, C. Gänser et S. Markarian, *Chronique de jurisprudence de la CJUE* : *AJDA* 2019, 1641 et s.

51. Mise en œuvre dès le milieu des années 1980, l'invocabilité d'exclusion du droit de l'Union à l'égard des dispositions réglementaires puis législatives ainsi qu'à l'égard des règles jurisprudentielles a permis de contourner les rigueurs de la jurisprudence *Cohn-Bendit* de 1978, aujourd'hui abandonnée.

52. Il faut néanmoins observer que la jurisprudence du Conseil d'État relative à l'exclusion des lois nationales incompatibles avec les normes d'origine européenne n'est pas uniquement fondée sur les caractéristiques du droit de l'Union européenne mais également – et plus largement – sur les dispositions de l'article 55 de la Constitution.

53. Dans les arrêts *Poplawski II* et *BNP Paribas*, la Cour indique notamment que l'argument tiré de l'impossibilité d'interpréter le droit national en conformité avec le droit de l'Union à raison d'une jurisprudence constante des juridictions nationales et de la position d'une partie de la doctrine n'est pas admissible (pt 79 de l'arrêt *Poplawski* ; pt 68 de l'arrêt *BNP Paribas*). Afin de fournir des « réponses utiles » à la juridiction de renvoi, la Cour développe une argumentation particulièrement longue et détaillée qui, à rebours de la compétence exclusive du juge national pour interpréter le droit national, vise à permettre une interprétation conforme du droit interne (pt 87 à 108 de l'arrêt *Poplawski* ; pt 73 à 78 de l'arrêt *BNP Paribas*).

54. CE, ass., avis, 12 avr. 2002, n° 239693, *SA Financière Labeyrie* : *JurisData* n° 2002-063750 ; *Lebon*, p. 137 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 26, comm. 55, concl. F. Séners, note B. Boutemy et E. Meier ; *RJF* 6/2002, n° 673, chron. L. Olléon, p. 447 ; *AJDA* 2002, p. 410, chron. P. Collin et M. Guyomar.

55. « On pourrait donc imaginer, en matière fiscale, des contentieux en deux temps. Dans un premier temps, les contribuables feraient juger, dans une logique d'exclusion du droit interne, la contrariété avec la directive du régime français applicable aux opérations transfrontalières. Puis, dans un second temps, les contribuables concernés par des opérations internes invoqueraient une discrimination à rebours, en opposant par exemple à une loi fiscale les stipulations de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (convention EDH). Certains tenteront peut-être une action en un seul temps. Dans un même contentieux fiscal portant sur une situation interne, serait contestée la contrariété entre loi fiscale et directive concernant les situations transfrontalières, puis en serait déduite l'existence d'une discrimination à rebours après « rectification » du droit interne pour les seules situations transfrontalières », Ph. Martin, *Le régime français des sociétés mères à la lumière de la directive : les méthodes d'interprétation du juge fiscal* : *Dr. fisc.* 2014, n° 41, étude 569, spéc. n° 11.

56. CAA Versailles, 3<sup>e</sup> ch., 29 janv. 2013, n° 11VE03279, *Sté Metro holding France*, pt 10 : *JurisData* n° 2013-018564 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 13, comm. 216, concl. F. Locatelli ; *Dr. sociétés* 2013, comm. 171, note J.-L. Pierre ; *JCPE* 2013, 1338 ; *RJF* 7/2013, n° 747.

57. Nous laissons de côté les hypothèses de concurrence procédurale dans lesquelles le contrôle de conventionnalité sert de « relais » au contrôle de constitutionnalité dans les cas où la déclaration d'inconstitutionnalité prononcée par le Conseil constitutionnel a un effet limité dans le temps, V. CE, ass., 13 mai 2011, n° 316734, *M'Rida* : *JurisData* n° 2011-008418 ; *Rec. CE* 2011, p. 211 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 41, comm. 560 ; *RFDA* 2011, concl. É. Geffray, p. 789 et note M. Verpeaux, p. 806 ; *AJDA* 2011, p. 1136, chron. X. Domino et A. Bretonneau. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 10 avr. 2015, n° 377207, *Sté Red Bull on Premise et Sté Red Bull off Premise* : *Lebon T.*, p. 675 et 676 et 827 à 850 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 26, comm. 434, concl. B. Bohnert ; *RJF* 7/2015, n° 626 et n° 634. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 29 mars 2017, n° 399506, *Sté Layher* : *JurisData* n° 2016-013387 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 25, comm. 365, concl. R. Victor.

58. V. p. ex., concl. R. Victor ss CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 27 juin 2018, n° 418526, *Sté Prato Corbara* : *Dr. fisc.* 2018, n° 45, comm. 439 ; *RJF* 2018, n° 939. – V récemment, CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 10 mars 2020, n° 436879, *Fédération des entreprises du commerce et de la distribution (FCD)* : *Dr. fisc.* 2020, n° 12, act. 96 ; *RJF* 6/2020, n° 569.

convention et 1<sup>er</sup> de son premier protocole additionnel ou uniquement sur la méconnaissance des stipulations de ce dernier. Cette nouvelle orientation qui semble se dessiner n'est probablement pas sans lien avec le durcissement actuel de la jurisprudence du Conseil constitutionnel ainsi que l'illustrent notamment les récentes décisions *Zwirn*<sup>59</sup> du 22 novembre 2019 et *Primopierre*<sup>60</sup> du 10 mars 2020. Dans ces deux affaires, les contribuables ont privilégié – avec succès – la voie conventionnelle pour obtenir du Conseil d'État des solutions qu'ils n'auraient probablement pas pu obtenir actuellement par la voie constitutionnelle au point que Stéphane Austray et Adrien Merchadier posent ouvertement la question de savoir s'il ne conviendrait pas, en matière de sanctions, de privilégier l'invocation de la CEDH à l'introduction d'une QPC<sup>61</sup>.

Pour la mise en œuvre du principe conventionnel de non-discrimination garanti par les stipulations combinées de l'article 14 de la convention DEH et l'article 1<sup>er</sup> de son premier protocole additionnel, le Conseil d'État rappelle traditionnellement qu'une distinction entre des personnes placées dans une situation analogue est discriminatoire, au sens de ces stipulations, si elle n'est pas assortie de justifications objectives et raisonnables, c'est-à-dire si elle ne poursuit pas un objectif d'utilité publique ou si elle n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec les buts de la loi. Même si les méthodes et raisonnements sont assez voisins<sup>62</sup>, le principe de non-discrimination consacré par la CEDH offre des perspectives de correction des discriminations par ricochet plus larges que celles désormais offertes par le principe constitutionnel d'égalité.

Alors que le Conseil constitutionnel s'était initialement placé, dans sa décision *Metro Holding*, sur le double terrain d'une atteinte au principe d'égalité devant la loi et d'une méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, il ne se place plus, depuis les décisions *Calogero G* et *Marc S et a.*, que sur le terrain du principe d'égalité devant la loi, dont le champ d'application et la portée normative sont, ainsi que le relève Ludovic Ayrault<sup>63</sup>, plus limités. Ce resserrement du contrôle constitutionnel des discriminations par ricochet – que les commentaires accompagnant ces décisions n'évoquent pas – laisse le champ libre à un contrôle de rationalité et de cohérence des dispositions législatives sur le terrain conventionnel qui n'est pas sans rappeler les exigences qui découlent du principe d'égalité devant les charges publiques – à présent inapplicable. En effet, là où le principe d'égalité devant la loi s'intéresse à l'objet de la loi dont on sait désormais qu'il peut, par un phénomène de rétroaction, évoluer au contact et à raison du droit de l'Union européenne<sup>64</sup>, le principe d'égalité devant les charges publiques et le principe de non-discrimination se focalisent sur les objectifs du législateur et les buts de la loi. Or, sous cet angle, il n'est pas contestable que dans les hypothèses de discrimination par ricochet – dans lesquelles une norme initialement indifférenciée voit sa portée et son autorité altérées à raison de l'intervention du droit de l'Union européenne – la volonté du législateur et les buts de la loi n'étaient pas de distinguer entre différentes situations. Dans les situations de surtransposition où le législateur a estimé devoir aligner le traitement des situations

internes sur celui prévu pour les situations visées par la directive, la distinction qui résulte de l'application du droit de l'Union européenne n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec les buts de la loi dès lors que l'objectif poursuivi par le législateur – tout comme la lettre de la loi – était de traiter uniformément ces situations.

À ce premier avantage, s'ajoute celui – peut-être le plus important en pratique – de la liberté qu'offre au juge un contrôle d'applicabilité de la loi par rapport à un contrôle de validité, dont les effets sont sensiblement plus perturbateurs pour l'ordre juridique et dont le maniement invite à davantage de précautions, pour la correction des discriminations par ricochet. Une égalisation des situations juridiques prenant appui sur le principe de non-discrimination garanti par la convention EDH – ou sur le droit au respect de ses biens<sup>65</sup> – serait d'autant plus facile à réaliser qu'elle devrait offrir au juge administratif – en application de la jurisprudence *Gonzalez-Gomez*<sup>66</sup> de 2016 – la possibilité d'exercer également un contrôle *in concreto* permettant de tenir compte de circonstances particulières<sup>67</sup> pour apprécier les différences de charges fiscales pesant sur les contribuables<sup>68</sup>.

65. Selon la formule du rapporteur public Benoît Bohnert, les stipulations de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole, prises isolément, « constituent en quelque sorte le pendant conventionnel du principe d'égalité devant les charges publiques de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme », V. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 19 juill. 2016, n° 389845, SA *Gurdebeke* : *JurisData* n° 2016-014152 ; RJF 2016, n° 1029, concl. B. Bohnert, C 1029.

66. CE, ass., 31 mai 2016, n° 396848, *Gonzalez-Gomez* : *JurisData* n° 2016-010489 ; *Lebon*, p. 208 ; *Dr. famille* 2016, étude 15, J.-R. Binet ; *Dr. famille* 2016, comm. 178, R. Vessaud ; *RFDA* 2016, p. 740, concl. A. Bretonneau et p. 754, note P. Delvolvé ; *D.* 2016, p. 1472, note H. Fulchiron, p. 1477, note B. Haftel ; *RTD civ.* 2016, p. 578, obs. P. Deumier, p. 600 et 834, obs. J. Hauser, p. 802, obs. J.-P. Marguénaud ; *AJDA* 2016, p. 1398, chron. L. Dutheillet de Lamothe et G. Odinet, préc.

67. Ainsi que l'exposait Emmanuel Cortot-Boucher dans ses conclusions sur la décision *Sindali* (CE, 24 oct. 2018, *Sindali* : RJF 2/2019, n° 203), « il est vrai que vous avez jugé que cette branche de la jurisprudence [la jurisprudence *Gonzalez-Gomez*] ne pouvait pas donner de fruit pour ce qui concerne le **contentieux des pénalités fiscales** (CE 4-12-2017 no 379685, *Sté Edenred France* : RJF 3/18 no 284 avec chronique A. Iljic p. 331 et concl. É. Crépey (C 284). Mais vous êtes ici dans un domaine différent, celui des **impositions proprement dites**, et il ne nous paraît pas hors de portée de considérer que le contrôle *in concreto* qu'ouvre votre décision d'assemblée puisse y recevoir application ».

68. Inspirée notamment du cadre retenu par les Cours de Luxembourg et de Strasbourg, une analyse en termes de charges fiscales permettrait, en outre, de surmonter l'opposition entre règles d'assiette et règles de calcul de l'impôt dans les litiges relatifs à l'application d'abattements pour durée de détention. On ajoutera que l'argument tiré de ce que les plus-values en report n'entrent pas dans le champ de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole sous l'angle de l'espérance légitime d'obtenir la restitution d'une somme d'argent au motif « que lorsque le législateur permet à un contribuable, à sa demande, d'obtenir le report de l'imposition d'une plus-value, le contribuable qui exerce cette faculté doit être regardé comme ayant accepté les conséquences du rattachement de cette plus-value à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition » (CE, 19 juill. 2016, *Moinel-Delalande*, n° 394596 : *Dr. fisc.* 2016, n° 12, comm. 242, concl. B. Bohnert ; RJF 5/2016, n° 471) nous paraît obscurcir le débat voire le déplacer inopportunistement. Il ne s'agit pas de s'intéresser au statut futur d'un événement en suivant une démarche subjective (l'espérance de bénéficier à la fin du report d'un régime fiscal équivalent à celui appliqué lors de l'échange des titres) mais de s'intéresser au statut contemporain d'un événement passé suivant une démarche objective (la pertinence d'une législation souhaitant favoriser la détention longue de titres tout en distinguant entre des dispositifs de suris et de report d'imposition pour l'appréciation de la durée de détention alors que cette différence de techniques d'imposition a été considérée comme dépourvue d'incidence pour la mise en œuvre de la directive « fusions »). En d'autres termes, ce n'est pas parce que le contribuable a accepté « par avance » que la plus-value soit imposée au titre de l'année au cours de laquelle intervient l'événement mettant fin au report qu'il est pertinent que le législateur fasse abstraction d'une partie de la période de détention antérieure pour l'application des abattements pour durée de détention. Le recours à l'espérance légitime est difficilement compréhensible dans la mesure où la critique se concentre sur

59. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> 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.

60. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 10 mars 2020, n° 437122, *SCPI Primopierre* : *JurisData* n° 2020-003012 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 12, act. 102.

61. S. Austray et A. Merchadier, *Pénalités fiscales : faudrait-il privilégier l'invocation de la convention EDH à l'introduction d'une QPC ?* : FR 21/2020, inf. 10.

62. V. concl. K. Ciavaldini ss CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 7 juin 2019, n° 429009, *Zwirn* : RJF 10/2019, n° 955, C 955.

63. L. Ayrault, *Le principe d'égalité en matière fiscale*, Titre VII, avr. 2020, n° 4, disponible sur <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-d-egalite-en-matiere-fiscale>.

64. V. sur ce point, la contribution de G. Blanluet, *Discriminations à rebours : pour elles sonne le glas* : *Dr. fisc.* 2020, n° 28, étude 302.

Pour devenir le seul « maître du jeu » des discriminations à rebours, il faudrait toutefois que le Conseil d'État amende sa jurisprudence sur l'irrecevabilité des moyens tirés de l'incompatibilité avec le droit de l'Union présentés par un contribuable se trouvant dans une situation purement interne<sup>69</sup>. Cette jurisprudence, qui ne connaît actuellement d'exception qu'en matière de QPC dans les configurations de type *Metro Holding*<sup>70</sup>, devrait être aménagée pour la solution des litiges dans lesquels les contribuables se prévalent de l'existence

---

le traitement fiscal appliqué à la plus-value réalisée et imposée entre 2013 et 2017 (qui constitue un bien au sens de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole) et non sur une prétendue intangibilité du régime fiscal en vigueur lors de l'échange de titres.

69. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 20 déc. 2017, n° 414935, *Kaddouch*, préc. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 18 juill. 2018, n° 411796, *Langlois*, préc. – CE, 1<sup>er</sup> juill. 2020, *Simoncini*, n° 423118, préc. – CE, 1<sup>er</sup> juill. 2020, de *Galbert*, n° 423044, préc.

70. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 12 oct. 2018, n° 423118 et 423044 : *Dr. fisc.* 2018, n° 46 act. 494 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 11, *comm.* 202, *concl.* B. Bonhert, *note* Ph. Derouin.

d'un conflit de normes entre la loi et le principe de non-discrimination garanti par la CEDH à raison d'une différence de traitement entre situations entrant dans le champ du droit de l'Union et situations n'y entrant pas. En l'absence d'un tel aménagement, les contribuables devraient continuer à déployer une stratégie instrumentalisant la procédure QPC tout en l'affinant. Dans un premier temps, une demande de renvoi d'une QPC destinée uniquement à saisir la CJUE sur le fondement de la jurisprudence *Jacob* serait introduite. Une fois la réponse de la Cour obtenue, et dès lors que la QPC à l'origine de cette saisine aura été rejetée « en l'état », le requérant pourrait renoncer à introduire une nouvelle QPC pour se placer, dans un second temps, sur le terrain conventionnel pour contester la différence de traitement entre situations dans le champ de l'Union et situations hors champ ainsi mise en évidence au regard des seules stipulations combinées des articles 14 de la convention EDH et 1<sup>er</sup> de son premier protocole additionnel.

**MOTS-CLÉS :** *Discriminations à rebours - Rôle du Conseil d'État*