

162 Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2020

Marc PELLETIER,

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



L'année 2020 n'a pas conduit le Conseil constitutionnel à rendre des décisions marquantes en matière fiscale puisqu'il s'est, pour l'essentiel, contenté de faire application des grandes orientations de sa jurisprudence. Il s'est toutefois employé à réduire la portée de solutions antérieures chaque fois que l'occasion lui en a été donnée.

1 - Le constat dressé dans la précédente livraison de cette chronique sur le désintérêt actuel du Conseil constitutionnel pour la matière fiscale demeure valable¹. Alors que la question prioritaire de constitutionnalité fête ses dix ans², la jurisprudence du Conseil constitutionnel intervenue en 2020 n'a pas marqué un regain d'intérêt pour la matière. Cette dernière est restée en marge des débats et innovations constitutionnels de l'année écoulée, marquée notamment par les incidences de la crise sanitaire³ et, dans un registre plus technique, par le statut des ordonnances non ratifiées de l'article 38⁴

ou l'autorité des décisions d'inconstitutionnalité⁵. La possibilité d'introduire une QPC à l'encontre d'une ordonnance dont le délai de ratification est expiré vise à étendre le champ du contrôle du Conseil constitutionnel. Pourtant, ce dernier se détourne progressivement – et paradoxalement – de la matière fiscale. Dans un contexte de diminution du nombre de renvois portant sur des dispositions fiscales, la décision *Marc S et a.* constitue la plus significative de l'année. Confir-

1. M. Pelletier, *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2019* : Dr. fisc. 2020, n° 12, étude 195.

2. V. sur ce point, le numéro spécial de Titre VII, Hors-série, QPC 2020 : les dix ans de la question citoyenne, oct. 2020, disponible sur <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/octobre-2020-hors-serie>.

3. V. Cons. const., 26 mars 2020, n° 2020-799 DC : *JurisData* n° 2020-005105 ; JCP G 2020, act. 458, A. Levade ; AJDA 2020, p. 843, J. Jeanneney ; RFD adm. 2020, p. 501, chron. A. Roblot-Troizier.

4. V. Cons. const., 28 mai 2020, n° 2020-843 QPC, Assoc. Force 5 : *JurisData* n° 2020-008081 ; Dr. adm. 2020, comm. 48, obs. G. Éveillard. – Cons. const., 3 juill. 2020, n° 2020-851/852 QPC : *JurisData* n° 2020-010001. Le Conseil constitutionnel estime dorénavant que les ordonnances de l'article 38 non ratifiées peuvent, une fois le délai d'habilitation expiré, faire l'objet d'une QPC lorsqu'elles relèvent du domaine de la loi. Leurs dispositions doivent être regardées, au sens de l'article 61-1 de la Constitution, comme des dispositions législatives. Après avoir maintenu sa jurisprudence traditionnelle sur la nature administrative des ordonnances non ratifiées (CE, 2^e et 7^e ch., 1^{er} juill. 2020, n° 429132, *Conseil national de l'ordre des architectes* : *JurisData* n° 2020-009474 ; JCP A 2020, act. 414), le Conseil d'État s'est partiellement rangé à l'analyse du Conseil constitutionnel tout en délivrant un « mode d'emploi » sur le contrôle qu'il continuera d'exercer sur les ordonnances non ratifiées au regard des normes conventionnelles, V. N. Chiffot, *Le Conseil d'État précise le « mode d'emploi » du contrôle qu'il entend exercer sur les ordonnances avant leur ratification par le Parlement*, note ss CE, ass., 16 déc. 2020, n° 440258, *Féd. CFDT des finances et a.* : *JurisData* n° 2020-020601 ; *Procédures*, 2021, comm. 54. Dans son office de juge du filtre de la QPC, il lui appartient de déterminer si les dispositions critiquées relèvent du domaine de la loi ou de la compétence réglementaire. Si les dispositions critiquées de l'ordonnance relèvent du domaine réglementaire,

le Conseil d'État constate l'irrecevabilité de la QPC sans en informer les parties au préalable, V. CE, plén., 21 déc. 2020, n° 441399 : JCP A 2021, act. 20. – V. plus largement sur cette question, C. Malverti, C. Beaufils, *L'ordonnance et ses juges* : AJDA, 2021, p. 258 et s.

5. V. Cons. const., 30 avr. 2020, n° 2020-836 QPC, Maxime O : JO 2 mai 2020, texte n° 107 ; JCP G 2020, 615. Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a aménagé son considérant de principe sur l'autorité de ses décisions d'inconstitutionnalité. Il juge, à présent, que « l'autorité des décisions visées par cette disposition [l'article 62 de la Constitution] s'attache non seulement à leur dispositif mais aussi aux motifs qui en sont le soutien nécessaire et en constituent le fondement même. Elle fait obstacle à ce que le Conseil soit saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à la même version d'une disposition déclarée contraire à la Constitution, sauf changement des circonstances ». Ainsi que le précise le commentaire accompagnant la décision, « En visant ainsi la « même version » de dispositions jugées contraires à la Constitution, il a limité les cas de non-lieu à statuer à la portion congrue : il s'agira d'affaires identiques à celles ayant donné lieu à la décision n° 2019-822 QPC [Cons. const., 24 janv. 2020, n° 2019-822 QPC : *JurisData* n° 2020-001027 ; *Procédures* 2021, chron. 1, P. Deumier], dans lesquelles l'abrogation de la disposition déclarée contraire à la Constitution aura été reportée. Au contraire, toute nouvelle version des dispositions en cause, même formulée en termes strictement identiques, pourrait lui être à nouveau soumise. Il en irait de même de toute rédaction antérieure des mêmes dispositions » (p. 17). Selon le commentaire de la décision, cette solution devrait, à terme, entraîner l'abandon de la jurisprudence *Métropole Télévision* de 2015 (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. Austrey) par laquelle le Conseil d'État se reconnaît compétent pour tirer les conséquences d'une précédente déclaration d'inconstitutionnalité à l'égard de dispositions identiques, dans leur substance et dans leur rédaction, à celles qui ont été invalidées, V. commentaire, p. 18 et 19.

mant l'orientation restrictive de la jurisprudence constitutionnelle intervenue en ce domaine depuis plus de deux ans, cette décision restreint sensiblement – suivant une démarche dite corrective⁶ – les perspectives de contestation des discriminations par ricochet⁷ sur le fondement de la jurisprudence *Metro Holding*⁸. En réaction à ce durcissement de la jurisprudence du Conseil constitutionnel⁹ qui, au-delà de la matière fiscale, semble faire preuve d'une hostilité renouvelée à l'égard du droit d'origine externe¹⁰, commence à se dessiner une inflexion de la stratégie des contribuables qui n'hésitent plus à délaisser la voie constitutionnelle pour privilégier – à nouveau – la voie conventionnelle, laquelle paraît offrir, à la lumière des jurisprudences des Cours de Strasbourg et de Luxembourg, des perspectives plus satisfaisantes¹¹. Dans le cadre du contrôle *a priori*, le Conseil constitutionnel s'est montré peu exigeant à l'égard du législateur lors de l'examen de la loi de finances pour 2021¹². Se limitant à censurer des cavaliers budgétaires, il a validé l'ensemble des mesures à l'encontre desquelles des griefs de fond étaient formulés. Ainsi, le principal événement de l'année écoulée intéressant le droit constitutionnel fiscal est vraisemblablement à rechercher du côté de l'activité

éditoriale – avec la publication de l'ouvrage de Bastien Lignereux¹³ – plutôt que du côté de l'activité juridictionnelle.

2 - Plusieurs décisions rendues par le Conseil d'État et par la Cour de cassation méritent d'être mentionnées sans pour autant limiter l'analyse aux décisions tendant aux renvois de QPC au Conseil constitutionnel.

● S'agissant du Conseil d'État, il convient d'évoquer, à titre liminaire, les modifications apportées aux règles relatives à la recevabilité du recours en annulation dirigé contre les énonciations de la doctrine administrative. Dans la mesure où le recours pour excès de pouvoir est fréquemment utilisé comme « rampe de lancement »¹⁴ d'une QPC à raison notamment de la rapidité avec laquelle il permet d'obtenir une réponse du Conseil d'État sur le point de droit en litige, l'introduction – avec la décision *Hasbro*¹⁵ – d'un délai de recours de deux mois¹⁶ contre les commentaires publiés depuis l'entrée en application de la base BOFiP en 2012 pourrait modifier cette stratégie contentieuse. Même si le Conseil d'État a modulé dans le temps l'application de cette jurisprudence aux instructions antérieures à 2019 et précisé, par la suite, qu'elle n'affectait pas la recevabilité du recours dirigé contre les commentaires administratifs antérieurs à 2012, à l'égard desquels est maintenue la possibilité d'agir en dehors de tout délai de recours contentieux¹⁷, ce nouvel état du droit va rendre plus complexe l'utilisation du recours pour excès de pouvoir comme « rampe de lancement » d'une QPC. Suivant le schéma initié par la décision *Alitalia*¹⁸ de 1989, la contestation de commentaires administratifs à l'égard desquels le délai de deux mois est expiré devra prendre la voie d'une demande d'abrogation des commentaires litigieux suivie d'un recours dirigé contre la décision – le plus souvent implicite – de rejet de cette demande d'abrogation à l'occasion duquel pourra être introduite une QPC. Bien que répondant à une volonté de « normalisation » du recours en annulation contre les instructions fiscales, cette solution devrait néanmoins préserver une certaine spécificité de la matière fiscale, consacrée notamment par la décision *Layher*¹⁹ de 2017, pour tenir compte, d'une part, des modalités spéci-

6. M. Disant et S. Miller, *La jurisprudence constitutionnelle est-elle prévisible ? Pratiques de la sécurité juridique : Titre VII [en ligne]*, n° 5, *La sécurité juridique*, oct. 2020.

7. V. sur ce point, le dossier consacré aux discriminations à rebours dans le numéro 28 de la *Revue de droit fiscal* : *Dr. fisc.* 2020, n° 28, études 301 à 304.

8. *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. Raingeard de la Blétière et Ph. Durand, *Affaire Metro Holding : le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt au secours de la jurisprudence Leur-Bloem* : *Dr. fisc.* 2016, n° 18-19, étude 309.

9. Durcissement qui n'est pas sans lien avec la volonté du Conseil constitutionnel de ne pas voir sa jurisprudence « corsetée » par les exigences conventionnelles ainsi que l'illustre la position adoptée dans la décision *Geoffrey F. et autre* (n° 2020-858/859 QPC) du 2 octobre 2020. Il estime que ni le juge du filtre, pour rejeter le caractère sérieux de la QPC, ni lui-même, pour conclure à la conformité aux droits et libertés constitutionnels d'une disposition législative contestée, ne peut se fonder sur l'interprétation qu'en impose sa conformité aux engagements internationaux de la France. V. B. Mathieu et A.-L. Cassard-Valembais, *Jurisprudence relative à la Question prioritaire de constitutionnalité 1^{er} juin – 20 décembre 2020* : *JCP G*, 2021, n° 3, doctr. 66, n° 41.

10. J. Bonnet et P.-Y. Gahdoun, *Le Conseil constitutionnel déclare la guerre aux interprétations supranationales de la loi* : *AJDA* 2020, p. 2158.

11. S. Austry 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. – S. Austry, *Chronique de droit économique et fiscal (janvier 2020 à juin 2020) : Titre VII [en ligne]*, n° 5, *La sécurité juridique*, oct. 2020, disponible sur <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/chronique-de-droit-economique-et-fiscal-0>. Compte tenu de la proximité entre les droits et libertés garantis par la Constitution et les droits conventionnellement protégés, cette démarche permet de « faire de la QPC » sans passer par le Conseil constitutionnel. Cela n'exclut pas cependant que le juge de la conventionnalité de la loi fasse preuve d'une certaine sévérité ainsi que l'illustrent les décisions *SARL Froid Assistance Routier* (CE, 8^e et 3^e ch., 21 oct. 2020, n° 441126, *SARL Froid Assistance Routier* ; *JurisData* n° 2020-017087 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 44, act. 373 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 44, act. 376) et *SARL Frigottruck* du 21 octobre 2020, éclairées par les conclusions de Romain Victor (CE, 8^e et 3^e ch., 21 oct. 2020, n° 441132, *SARL Frigottruck* ; *RJF* 1/2021, n° 78, concl. R. Victor C 78) ou l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles, *L'Air Liquide*, CAA Versailles, 3^e ch., 7 juill. 2020, n° 14VE02786, *Sté L'Air Liquide* : *JurisData* n° 2020-009668, *Dr. fisc.* 2020, n° 37, comm. 366, concl. Ch. Huon.

12. *Cons. const.*, 28 déc. 2020, n° 2020-813 DC.

13. B. Lignereux, *Précis de droit constitutionnel fiscal* : LexisNexis, coll. *Précis fiscal*, 2020.

14. 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.

15. CE, sect., 13 mars 2020, n° 435634, *Sté Hasbro European Trading BV (HET BV)* : *Dr. fisc.* 2020, n° 15-16, comm. 225, concl. K. Ciavaldini, note S. Rudeaux ; *RJF* 5/2020, n° 487. – V. N. Jacquot et N. Guillaud, *Recours pour excès de pouvoir – R.I.P. le REP ? À propos de CE, sect., 13 mars 2020, n° 435634, Sté Hasbro European Trading BV* : *Dr. fisc.* 2020, n° 13, act. 105. – V. également L. Ayrault, *Chronique de droit public financier* : *RFD adm.*, 2020, p. 1159.

16. Le délai de deux mois bénéficie des dispositions de l'ordonnance du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période sanitaire, CE, 8^e et 3^e ch., 25 sept. 2020, n° 441908 : *Dr. fisc.* 2020, n° 46, comm. 436, concl. K. Ciavaldini.

17. CE, 8^e et 3^e ch., 23 oct. 2020, n° 442224, *SE Schneider Electric, SA Axa, SA BNP Paribas, SA Engie, SA Orange et 442248, SA Air Liquide* : *JurisData* n° 2020-017620 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 5, comm. 135, concl. K. Ciavaldini ; *RJF* 1/2021, n° 77.

18. CE, ass., 3 févr. 1989, n° 74052, *Alitalia* : *JurisData* n° 1989-600594 ; *Lebon*, p. 44 ; *Dr. fisc.* 1989, n° 10, comm. 492 ; *JCP E* 1989, I, p. 56 ; *RFD adm.* 1989, p. 391, concl. N. Chahid-Nourai, note O. Baud et L. Dubouis ; *AJDA* 1989, p. 387, note O. Fouquet ; *RTDE* 1989, p. 509, J. Verges ; *RJF* 3/1989, n° 299, concl. N. Chahid-Nourai, p. 125 et *chron. J. Turot*, p. 115 ; *LPA* 1989, n° 149, note Ph. Deroüin ; *AJDA* 1989, p. 387 ; *GAJA*, 17^e éd., n° 92.

19. 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.

fiques de publication et de mises à jour de la base BOFiP²⁰ et, d'autre part, des difficultés d'acclimatation à la matière fiscale de la théorie – nouvelle et controversée²¹ – de l'effet utile du recours pour excès de pouvoir, laquelle conduit le juge à déroger aux préceptes traditionnels du contentieux de l'annulation et à apprécier la légalité des refus d'abrogation à la date à laquelle il statue²². Il est encore trop tôt pour mesurer pleinement la portée concrète de cette évolution intéressant la recevabilité du recours pour excès de pouvoir, d'autant que la transposition de certaines solutions retenues dans le contentieux général pourrait, en sens inverse, être de nature à élargir les conditions de recevabilité du recours en annulation contre les circulaires fiscales²³ et, par voie de conséquence, faciliter l'introduction de QPC.

20. Dans un registre voisin, le Conseil d'État a admis de retenir une date de justiciabilité spécifique des commentaires administratifs en privilégiant la contestation de la doctrine contemporaine plutôt que celle applicable à la date du fait générateur de l'imposition. S'inspirant des propositions formulées par Karin Ciavaldini à la fin de ses conclusions sur l'affaire *Hasbro*, il a ainsi jugé dans les décisions *SARL Froid Assistance Routier* et *SARL Frigotruck* précitées qu'un contribuable justifie d'un intérêt lui donnant qualité pour contester les commentaires administratifs actuels de textes fiscaux qui lui ont été appliqués, dès lors que ces commentaires exposent l'interprétation que l'administration retenait de ces textes lorsqu'elle en a fait application au contribuable et qu'elle ne lui a pas substitué une interprétation différente depuis lors.

21. V. p. ex., les critiques exprimées par le président Genevois, B. Genevois, À quelle date apprécier la légalité d'un acte administratif dans le contentieux de l'excès de pouvoir ? Le problème général : RFD adm. 2020, p. 457.

22. CE, ass., 19 juill. 2019, n° 424216 et 424217, *Assoc. des Américains accidentels et a.* : *JurisData* n° 2019-014151 ; *Lebon*, p. 296, concl. A. Lallet ; JCP G 2019, doctr. 1387, n° 2, obs. G. Eveillard. – V. plus largement sur cette question, C. Malverti et C. Beaufils, *Dynamique ou dynamite ?* : AJDA 2020, p. 722.

23. La décision *GISTI* du 12 juin 2020 (CE, sect., 12 juin 2020, n° 418142, *GISTI* : *JurisData* n° 2020-007983 ; *AJCT* 2020, p. 523, note S. Renard et É. Péchillon ; AJDA 2020, p. 1407, chron. C. Malverti et C. Beaufils ; *Dr. adm.* 2020, comm. 39, note G. Eveillard ; JCP A 2020, act. 351, *Libres propos M. Touzeil-Divina* ; JCP A 2020, 2189, étude G. Koubi ; *Procédures* 2020, comm. 160, note N. Chiffot ; RFD adm. 2020, p. 785, concl. G. Odinet ; RFD adm. 2020, p. 801, note F. Melleray) procède à un élargissement du recours en annulation en autorisant son introduction à l'encontre des documents de portée générale ayant des effets notables. Cette décision conduit à retenir, au-delà du cadre défini par la jurisprudence *Duvignères* (CE, sect., 18 déc. 2002, n° 233618, *Duvignères* : *JurisData* n° 2002-064827 ; *Lebon*, p. 463 ; *Procédures* 2003, n° 154, note S. Deygas ; *Dr. adm.* 2003, comm. 73 ; *RJS* 2003, n° 688 ; RFD adm. mars-avr. 2003, concl. P. Fombeur, p. 280 ; AJDA 17 mars 2003, chron. F. Donnat et D. Casas, p. 487), un nouveau critère de recevabilité du recours pour excès de pouvoir. Sont désormais regardées comme des actes faisant grief les circulaires qui ont un caractère impératif mais aussi les autres documents – non impératifs – « susceptibles d'avoir des effets notables sur les droits ou la situation d'autres personnes que les agents chargés, le cas échéant, de les mettre en œuvre ». La reprise du considérant de la décision *GISTI* par les formations fiscales du Conseil d'État (V. CE, 8^e et 3^e ch., 23 oct. 2020, n° 442224, *SE Schneider Electric, SA Axa, SA BNP Paribas, SA Engie, SA Orange et 442248, SA Air Liquide* : *JurisData* n° 2020-017620 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 5, comm. 135, concl. K. Ciavaldini ; *RJF* 1/2021, n° 77) n'a, semble-t-il, pas modifié pour l'instant les raisonnements antérieurs qui, suivant une logique inspirée de la mise en œuvre de la garantie contre les changements de doctrine, n'admettent la recevabilité du recours pour excès de pouvoir qu'à l'égard de ceux dirigés contre des prises de position explicites (V. en ce sens l'analyse de la recevabilité du recours à l'encontre des commentaires relatifs à la taxe forfaitaire exposée dans concl. K. Ciavaldini ss CE, 8^e et 3^e ch., 25 sept. 2020, n° 441908 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 46, comm. 436) alors qu'au travers du prisme de la jurisprudence *GISTI* il ne fait guère de doute que de l'implicite, du « creux » ou du « vide » puisse être considéré comme ayant des « effets notables » sur la situation des contribuables.

Dans le même sens, l'admission de la recevabilité du recours contre les lignes directrices – les anciennes directives au sens de la jurisprudence *Crédit foncier de France* (CE, sect., 11 déc. 1970, *Crédit foncier de France* : *Lebon*, p. 750, concl. L. Bertrand ; AJDA 1971, p. 196, note H. T.-C. ; D. 1971, J. p. 673, note D. Loschak ; JCP G 1972, II, 17232, note M. Fromont ; RDP 1971, p. 1224, note M. Waline) – initiée par la décision *Le Pen* de 2019 (CE, ass. 19 juill. 2019, n° 426389, *Le Pen* : JCP A 2020, 2070, note O. Le Bot ; AJDA 2019, p. 1994, chron. C. Malverti et C. Beaufils ; RFD adm. 2019, p. 851,

Sans que ce recensement prétende à l'exhaustivité, plusieurs décisions de non-renvoi du Conseil d'État intervenues au cours de l'année 2020 retiennent l'attention.

Dans une décision *EDF*²⁴ du 23 janvier 2020, le Conseil d'État a refusé de renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions de la loi de finances pour 1991 et de la loi du 31 décembre 1991 portant dispositions diverses en matière de transports ensuite codifiées aux articles L. 4316-3 à L. 4316-14 du Code des transports relatives à la taxe hydraulique perçue au profit de l'établissement public Voies navigables de France (VNF). Principal contributeur de cette taxe à raison des prises d'eau qu'elle effectue sur le domaine public fluvial pour le refroidissement de ses centrales électriques, la société EDF contestait, à titre principal, la conformité à la Constitution de ce prélèvement au regard de l'incompétence négative du législateur. On sait que les griefs tirés de l'incompétence négative du législateur peuvent difficilement prospérer dans la mesure où ils doivent prendre appui sur la méconnaissance d'un droit ou d'une liberté constitutionnellement garantis. Dans le cadre d'une QPC, la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence n'a pas « d'existence indépendante »²⁵, elle ne peut être invoquée que dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit²⁶. Le Conseil constitutionnel a toutefois privé de toute portée concrète ce grief en matière d'établissement de l'impôt en jugeant, dans sa décision *Praxair*²⁷ de 2014, que la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit. Seule subsiste la possibilité de critiquer, en application de la jurisprudence *Majestic Champagne*²⁸ de 2013, l'incompétence négative dans la détermination des modalités de recouvrement de l'impôt – lesquelles comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition²⁹. Au regard de la jurisprudence

concl. A. Iljic) et reprise dans la décision *GISTI* de 2020 dans un *obiter dictum* rend difficile le maintien de cette position restrictive des formations fiscales du Conseil d'État. Il n'est d'ailleurs pas à exclure que l'élargissement du recours pour excès de pouvoir opéré par la jurisprudence *GISTI* a probablement justifié – par une forme de ricochet – que, dans le cadre de la garantie contre les changements de doctrine, le Conseil d'État juge que la circonstance qu'une instruction fiscale laisse un pouvoir d'appréciation à l'administration ne fait pas obstacle à ce que celle-ci soit regardée comme une interprétation formellement admise du texte fiscal au sens de l'art. L. 80 A du LPF, dès lors qu'elle énonce une règle d'interprétation de la loi fiscale à portée générale, CE, 10^e et 9^e ch., 14 oct. 2020, n° 421028 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 43, act. 353 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 43, act. 363 ; *Procédures* 2021, comm. 31, note O. Négrin.

24. CE, 8^e et 3^e ch., 23 janv. 2020, n° 435947, *EDF* : *RJF* 4/2020, n° 380.

25. Pour reprendre la formule utilisée par la Cour de Strasbourg à propos du principe de non-discrimination garanti par l'article 14 de la Convention EDH.

26. *Cons. const.*, 18 juin 2010, n° 2010-5 QPC, *SNC Kimberly Clark* : *Dr. fisc.* 2010, n° 48, comm. 576, note M. Guichard et R. Grau ; *RJF* 2010, n° 940 ; AJDA 2010, p. 1235 ; D. 2010, p. 1622 ; D. 2011, p. 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *Constitutions* 2010, p. 419, note Ch. de la Mardière ; *Constitutions* 2010, p. 597, note A. Barilari ; RFD adm. 2010, p. 704, note J. Boucher.

27. *Cons. const.*, 8 oct. 2014, n° 2014-419 QPC, *SAS Praxair* : *Dr. fisc.* 2014, n° 42, act. 530 ; JCP G 2016, doctr. 307, B. Mathieu, M. Verpeaux et A. Macaya ; *Dr. adm.* 2015, chron. 3, P. de Montalivet ; D. 2014, p. 2001 ; D. 2015, p. 1166, note V. Dussart ; *Constitutions* 2014, p. 407 ; JCP G 2014, doctr. 1233, chron. B. Mathieu ; *RJF* 12/2014, n° 1100 ; *Lexbase*, éd. fisc., 2014, n° 590, chron. J. Bellaiche ; NF 2015, n° 1153, p. 20, note D. Siquier-Delot.

28. *Cons. const.*, 28 mars 2013, n° 2012-298 QPC, *SARL Majestic Champagne* : *Dr. fisc.* 2013, n° 22, comm. 302, note Ch. de la Mardière ; *RJF* 6/2013, n° 640.

29. *Cons. const.*, 30 mars 2012, n° 2012-225 QPC, *Sté Unibail Rodamco* : *JurisData* n° 2012-008552 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 14, act. 178 ; *RJF* 6/2012, n° 636.

constitutionnelle actuelle³⁰, la teneur des dispositions litigieuses n'était guère susceptible d'être contestée sous l'angle de l'insuffisante détermination des modalités de recouvrement. Toutefois, le Conseil d'État a pris soin de relever, en réponse aux griefs dirigés contre les règles d'établissement de ce prélèvement, que « si la société requérante soutient que le législateur aurait méconnu son office en ne définissant pas avec suffisamment de précision le fait générateur et la date d'exigibilité de la taxe, il résulte des dispositions précitées, notamment de celles de l'article 10 du décret du 20 août 1991 pris pour l'application du II de l'article 124 de la loi de finances pour 1991 du 29 décembre 1990, que le fait générateur est constitué par la détention d'une autorisation d'occupation du domaine public au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle la taxe est due et que la date de son exigibilité est fixée au 1^{er} mai de cette année ». Cette argumentation surprend dans la mesure où elle repose sur une conception très exigeante de la notion d'incompétence négative qu'elle vide, en grande partie, de sa portée contentieuse. En effet, l'encadrement prévu par le législateur de 1990 – sur lequel s'appuie le raisonnement du Conseil d'État – était largement défaillant sur le fait générateur et la date d'exigibilité de la taxe de sorte que le pouvoir réglementaire avait dû intervenir à sa place. Plutôt que d'écarter au fond le grief tiré de l'incompétence négative en restreignant sensiblement la signification de cette notion³¹, il aurait été à la fois plus expédient et plus satisfaisant de l'écarter à raison de son caractère inopérant en application de la jurisprudence *Praxair* aux termes de laquelle la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit. Enfin, on relèvera que la qualification d'imposition de toute nature de la taxe hydraulique retenue par le Conseil d'État n'a pas été discutée par Romain Victor dans ses conclusions. La jurisprudence *Papeteries Étienne*³² du Tribunal des conflits ne fournit pas, en elle-même, de réponse décisive en faveur de la qualification d'imposition de toute nature de la taxe hydraulique qui est, selon la formule de la décision de 1997, « directement liée à l'occupation du domaine public ». Cette qualification résulte davantage du fichage de l'arrêt que de sa teneur et certains membres du Conseil d'État n'hésitent d'ailleurs pas à ranger la taxe hydraulique dans la catégorie des redevances domaniales³³. À la lumière de sa décision *Le Nickel*³⁴ par laquelle le Conseil d'État est ensuite venu préciser les éléments permettant de distinguer positivement la redevance domaniale des impositions de toute nature – la redevance domaniale étant la contrepartie du droit d'occuper le domaine public – on peut regretter que la qualification de redevance domaniale n'ait pas été abordée dans l'affaire *EDF*. En effet, il est difficilement contestable que la taxe hydraulique constitue la contre-

partie de l'autorisation d'occuper le domaine public fluvial pour y effectuer des prélèvements et des rejets d'eau. Si cet aspect du litige n'a plus qu'un intérêt rétrospectif³⁵, les enjeux financiers très importants de l'affaire auraient mérité une analyse plus approfondie de cette question.

Dans une décision *École nationale supérieure d'architecture de Paris-Val de Seine*³⁶ du 16 juillet 2020, le Conseil d'État s'est opposé au renvoi d'une QPC dirigée contre les dispositions du 2^o bis de l'article 231 ter du CGI relatives à l'exonération de taxe sur les bureaux des locaux administratifs et des surfaces de stationnement réservées aux établissements du premier et du second degré et aux établissements privés sous contrat avec l'État. Dans sa décision *SCI Marlin* du 15 décembre 2017³⁷, le Conseil constitutionnel s'était déjà penché sur cet article et avait déclaré conforme à la Constitution l'exclusion des établissements privés hors contrat du bénéfice de cette exonération. Dans le cadre d'une QPC de « jalousie » dirigée contre une autre facette de ce texte, le Conseil d'État était ici saisi d'une demande de renvoi des dispositions excluant les établissements d'enseignement supérieur du champ de cette mesure de faveur – question que le Conseil constitutionnel avait refusé d'examiner dans sa décision *SCI Marlin*³⁸. En réponse aux critiques fondées sur la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, le Conseil d'État s'est largement inspiré de la solution retenue dans la décision *SCI Marlin*. Sur le terrain du principe d'égalité devant la loi, il a ainsi jugé qu'« eu égard au public qu'ils accueillent, soumis au principe de l'instruction obligatoire s'agissant des établissements du premier et du second degrés et qui échappe à celui-ci pour les établissements d'enseignement supérieur, et à leurs modalités distinctes de financement, caractérisées par la possibilité, pour les seuls établissements d'enseignement supérieur, de disposer de ressources propres et de percevoir des droits d'inscription, ces derniers établissements se trouvent dans une situation différente des établissements d'enseignement des premier et second degrés. Il était par conséquent loisible au législateur, eu égard aux objectifs qu'il poursuivait en instituant l'exonération de taxe sur les locaux à usage de bureaux et aux spécificités des établissements d'enseignement scolaire, de réserver à ces derniers le bénéfice de l'exonération de ces impositions ». Au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, il a estimé qu'« en soumettant à cette taxe les locaux administratifs et les surfaces de stationnement des établissements d'enseignement supérieur tout en exonérant de cette même taxe les établissements d'enseignement des premier et second degrés, le législateur a établi les impositions contestées selon des modalités qui reposent sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi, eu égard aux différences mentionnées (au point 5) ci-dessus, et dans le respect des capacités contributives des établissements concernés ». À la lecture de cette décision, on peut regretter que le Conseil constitutionnel n'ait pas eu l'occasion de se prononcer sur cette question. Si la référence aux modalités de financement apparaît déjà dans la décision *SCI Marlin*, elle n'a pas l'importance que lui accorde ici le Conseil d'État. Dans la décision *SCI Marlin*, le Conseil constitutionnel avait pris en compte pour justifier l'absence d'exonération en faveur des établissements d'enseignement hors contrat « leurs obligations, le statut de leur personnel, leur mode de financement et le contrôle auquel ils sont

30. Ajoutons que le Conseil constitutionnel développe une jurisprudence qualifiée de « bienveillante » (B. Lignereux, *Précis de droit constitutionnel fiscal* : LexisNexis, coll. *Précis fiscal*, 2020, n° 94) et ne retient pas une approche littérale de l'incompétence négative du législateur dans la détermination des modalités de recouvrement de l'impôt dans la mesure où il admet que les règles contentieuses procèdent de la jurisprudence, V. en ce sens, *Cons. const.*, 8 oct. 2014, n° 2014-419 QPC, *SAS Praxair* : *Dr. fisc.* 2014, n° 42, act. 530 ; *JCP G* 2016, doctr. 307, B. Mathieu, M. Verpeaux et A. Macaya ; *Dr. adm.* 2015, chron. 3, P. de Montalivet ; *D.* 2014, p. 2001 ; *D.* 2015, p. 1166, note V. Dussart ; *Constitutions* 2014, p. 407 ; *JCP G* 2014, doctr. 1233, chron. B. Mathieu ; *RJF* 12/2014, n° 1100 ; *Lexbase*, éd. *fisc.*, 2014, n° 590, chron. J. Bellaiche ; *NF* 2015, n° 1153, p. 20, note D. Siquier-Delot.

31. V. sur ce point, A. Vidal-Naquet, *l'état de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'incompétence négative* : *N3C janv.* 2015, p. 7 et s.

32. *T. confl.*, 20 oct. 1997, *Papeteries Étienne* : *Rec. CE*, p. 537.

33. G. Bachelier, *Pratique du contentieux administratif* : *Dalloz professionnels*, n° 510.485. On rappellera que le président Bachelier a été l'un des principaux rédacteurs du Code général de la propriété des personnes publiques.

34. *CE*, 10^e et 9^e ch., 5 oct. 2020, n° 423928, *Sté Le Nickel* : *JurisData* n° 2020-016100 ; *RJF* 12/2020, n° 1051.

35. La taxe hydraulique a été supprimée par la loi de finances pour 2019 pour être remplacée, à compter du 31 décembre 2019, par un régime de redevances domaniales de droit commun.

36. *CE*, 8^e et 3^e ch., 16 juill. 2020, n° 440333, *ENSA Paris-Val de Seine* : *Dr. fisc.* 2020, n° 45, *comm.* 430, *concl.* K. Ciavaldini.

37. *Cons. const.*, 15 déc. 2017, n° 2017-681 QPC, *SCI Marlin* : *Dr. fisc.* 2017, n° 51-52, act. 689.

38. V. *Ibid.*, pt 3.

soumis »³⁹ résultant de leur absence de participation à une mission de service public. Les différences liées à l'exercice de l'activité sont sensiblement plus importantes entre établissements sous contrat et établissements hors contrat – qui étaient au cœur de l'affaire *SCI Marlin* – qu'entre établissements du premier et du second degré et établissements d'enseignement supérieur, qui participent tous deux à des missions de service public. Même si la participation au service public n'est pas, par elle-même, de nature à justifier une égalité de traitement fiscal au plan constitutionnel⁴⁰, il n'en demeure pas moins qu'il est peu satisfaisant d'admettre que des exonérations dont la teneur repose essentiellement sur un critère matériel tiré de la nature de l'activité puissent être aussi dépendantes de considérations liées à l'existence de modalités distinctes de financement⁴¹. De même, la référence à l'absence d'instruction obligatoire surprend. En quoi ce paramètre – inédit semble-t-il et au demeurant approximatif⁴² – apparaît opérant ? Compte tenu de la genèse des dispositions litigieuses qui, ainsi que le rappelle pourtant Karin Cialdini dans ses conclusions, n'avaient d'autre ambition que de surmonter un problème ponctuel d'assujettissement de la région Ile-de-France à la taxe sur les bureaux au titre des locaux administratifs de lycées situés en Seine-et-Marne, il est pour le moins délicat d'admettre que les éléments mis en avant par le Conseil d'État puissent être regardés comme caractérisant une différence pertinente de situation entre établissements primaires et secondaires, d'une part, et établissements d'enseignement supérieur, d'autre part, sans procéder à une relecture – voire à une reconstruction – de l'objet de la loi et des objectifs du législateur.

À plusieurs reprises, au cours de l'année 2020, 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 contribuables. Déjà mis en œuvre l'année précédente⁴³, ce raisonnement dispense le juge du filtre de se prononcer sur la pertinence et le bien-fondé des distinctions retenues par le législateur en déplaçant le débat sur le terrain des différences de situation entre contribuables en fonction des décisions individuelles qu'ils ont pu prendre. Le Conseil d'État a fait application de cette grille d'analyse dans sa décision *Fédération des entreprises du commerce et de la distribution*⁴⁴ du 10 mars 2020 pour refuser de renvoyer une QPC critiquant les dispositions de l'article 3 de la loi du

13 juillet 1972 relatives aux taux de la Tascom. La fédération requérante articulait plusieurs griefs au soutien de sa demande fondée sur la violation des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques parmi lesquelles une critique à l'encontre de la différence de traitement en fonction des modalités d'exercice de l'activité au sein des établissements selon la part dévolue au « drive » en leur sein. Suivant l'analyse de Romain Victor qui, dans ses conclusions, affirmait que « la constitutionnalité de la loi ne saurait dépendre du mode d'exploitation retenu par un hypermarché pour son activité » et que « si un distributeur fait le choix d'exploiter exclusivement un « drive », ou exclusivement un hypermarché traditionnel, ou qu'il fait un peu des deux, beaucoup de l'un et un peu de l'autre, ou beaucoup des deux... cela renvoie dans tous les cas à un arbitrage qui lui est propre », le Conseil d'État se focalise sur les choix concrets faits par les entreprises de recourir à « un mode alternatif de distribution de ses marchandises » pour conclure à l'existence d'une différence de situations et ainsi rejeter l'argumentation.

Le même raisonnement a été mobilisé pour rejeter une nouvelle QPC dirigée contre les 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 déclaratives définies à l'article 53 A. On se souvient que l'année dernière, dans sa décision *SCI du Breuil*⁴⁵ du 29 mai 2019, le Conseil d'État avait déjà refusé de renvoyer une QPC dirigée contre ces mêmes dispositions estimant – de manière critiquable – 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 ». Manifestement consciente de ce précédent, la société requérante avait toutefois adopté un angle d'attaque différent en axant sa critique sur la date d'exercice de l'option. Elle soutenait en substance que les sociétés ayant opté – de manière irrévocable – pour l'IS avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2008 du 20 décembre 2008 ayant modifié les modalités d'imposition à la taxe foncière n'avaient pu anticiper cet alourdissement de la fiscalité consécutive à ces nouvelles méthodes d'évaluation. Elle se prévalait, à titre principal, d'une violation de l'article 16 de la Déclaration de 1789 au regard de la protection des attentes légitimes et, à titre subsidiaire, de la méconnaissance de l'article 13 garantissant le principe d'égalité devant les charges publiques. Dans sa décision *Colorteam*⁴⁶ du 22 juillet 2020, le Conseil d'État a rejeté cette argumentation en reprenant sa jurisprudence *SCI du Breuil* qu'il a complétée pour l'occasion. Il a ainsi jugé 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, alors même que cette option aurait été exercée antérieurement à la modification de l'article 1500 du CGI résultant de l'article 101 de la loi de finances rectificatives pour 2008 du 20 décembre 2008 ». En réponse au grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration – qu'il examine à la fin de sa décision – le Conseil d'État considère que « l'existence d'une telle dérogation au principe d'une évaluation des bâtiments et terrains industriels selon les règles fixées à l'article 1499 ne peut être regardée, pour la société entrant dans le champ d'application de cette dérogation, comme pré-

39. *Ibid.*, pt. 7.

40. V. sur ce point, M. Pelletier, *Neutralité fiscale et modes de gestion des services publics : une occasion manquée* : Dr. fisc. 2018, n° 40, act. 435. – V. aussi Cons. const., 7 déc. 2018, n° 2018-752 QPC, *Fondation Ildys* : JurisData n° 2018-022342 ; Dr. fisc. 2018, n° 50, 2018, act. 544. – V. J.-É. Gicquel, *L'absence de rupture d'égalité fiscale entre personnes publiques et privées dans le domaine de l'assistance*, note ss Cons. const., 7 déc. 2018, n° 2018-752 QPC, *Fondation Ildys* : JCP G 2019, 110.

41. Ajoutons que si les établissements d'enseignement supérieur peuvent effectivement percevoir des droits d'inscription – alors que l'enseignement secondaire est gratuit (C. édu., art. L. 132-2) – ces droits doivent demeurer « modiques » pour respecter l'exigence constitutionnelle de gratuité s'appliquant à l'enseignement supérieur public, Cons. const., 11 oct. 2019, n° 2019-809 QPC, *UNEDSEEP et a.* : JurisData n° 2019-017555 ; JO 12 oct. 2019, texte n° 81 ; AJDA 2019, p. 2627, note M. Verpeaux ; Dr. adm. 2020, comm. 3, note R. Lanneau ; RFD adm. 2019, p. 1127, note A. Roblot-Troizier.

42. En application de l'article L. 131-1 du Code de l'éducation, l'instruction est obligatoire jusqu'à l'âge de 16 ans. Une frange significative des élèves fréquentant les établissements secondaires – les lycéens – n'est donc plus soumise à cette exigence.

43. V. M. Pelletier, *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2019* : Dr. fisc. 2020, n° 12, étude 195, spéc. n° 2.

44. CE, 8^e et 3^e ch., 10 mars 2020, n° 436879, *Fédération des entreprises du commerce et de la distribution* : JurisData n° 2020-002966 ; Dr. fisc. 2020, n° 38, comm. 372, concl. R. Victor.

45. CE, 8^e ch., 29 mai 2019, n° 428558, *SCI du Breuil*. – V. M. Pelletier, *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2019* : Dr. fisc. 2020, n° 12, étude 195, spéc. n° 2.

46. CE, 8^e ch., 22 juill. 2020, n° 441060, *Sté Colorteam* : RJF 11/2020, n° 929. Cette décision est à mettre en relation avec un précédent refus de renvoi d'une QPC présentée par la société propriétaire des locaux, CE, 9^e et 10^e ch., 5 mars 2020, n° 428695, *SCI F Banny* : JurisData n° 2020-003227 ; Dr. fisc. 2020, n° 29, comm. 318, concl. É. Bokdam-Tognetti ; RJF 5/2020, n° 450.

sentant le caractère d'une situation légalement acquise dont elle pourrait légitimement attendre le maintien, mais comme une simple modalité d'évaluation de la valeur locative de biens servant au calcul de diverses impositions, que le législateur a la faculté d'adapter à tout moment ». Il relève, en outre, de manière assez sévère⁴⁷ mais prévisible⁴⁸ que « le caractère irrévocable de l'option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, s'il empêche d'éliminer le risque supporté par les contribuables l'ayant exercée tenant ici à l'application des dispositions modifiées de l'article 1500 du CGI, est inhérent à toute option entre deux modalités d'imposition distinctes ».

Pour terminer ce panorama des décisions de non-renvoi du Conseil d'État, il convient d'évoquer plusieurs affaires dans lesquelles des interprétations neutralisantes – au sens large – de la loi ont été retenues pour priver de caractère sérieux les griefs présentés par les requérants qui ont ainsi pu bénéficier, à raison des brefs délais d'examen de la QPC, d'une accélération du traitement de leurs contentieux⁴⁹.

Ainsi, dans sa décision *Bardin et Mehrad*⁵⁰ du 23 janvier 2020, le Conseil d'État a fait sienne l'interprétation de l'article 787 B présentée par les requérants à l'appui de leur demande de renvoi d'une QPC dirigée contre les dispositions de ce texte relatives aux critères d'appréciation de la prépondérance de l'activité opérationnelle dans le cadre du « pacte Dutreil ». Annulant les commentaires administratifs prescrivant de retenir une approche « bilancielles » pour la mise en œuvre de ce critère, il a logiquement refusé de renvoyer la QPC. De même, dans sa décision n° 440296⁵¹ du 16 juillet 2020, le Conseil d'État s'est écarté de la lecture de la loi retenue par la doctrine administrative contestée. Suivant les conclusions de Karin Ciavaldini, il a ainsi vidé de sa portée la QPC dirigée contre les dispositions de l'article 44 *quindecies* du CGI définissant la notion de reprise d'activités préexistantes dans le cadre de l'exonération d'impôt sur les bénéfices prévue en faveur des entreprises situées dans les zones de revitalisation rurale. Dans sa décision *Artelim* du 28 septembre 2020⁵², confronté à une nouvelle QPC dirigée contre les dispositions de l'article 1732 du CGI relatives à la pénalité de 100 % pour opposition à contrôle fiscal⁵³, le Conseil d'État est venu préciser que cette sanction ne peut être infligée à un contribuable à la suite d'une opposition à contrôle fiscal qui serait exclusivement le fait d'un tiers. Suivant l'interprétation neutralisante proposée par Émilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions, il a ainsi écarté les griefs tirés de la méconnaissance du principe de responsabilité personnelle et de l'atteinte au principe d'individualisation des peines présentés par la société requérante.

L'introduction d'une QPC destinée à obtenir, au travers d'un refus de renvoi, une interprétation favorable des dispositions législatives contestées est toutefois à manier avec précaution compte tenu de ses potentiels effets de bord. Dans sa décision n° 438849⁵⁴ du 22 juillet 2020, le Conseil d'État était saisi, sur le terrain d'une atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, d'une QPC dirigée contre les dispositions du 1° du 4 de l'article 261 du CGI à raison de l'application d'un régime différencié de TVA aux expertises médicales selon qu'elles sont effectuées par un médecin libéral – qui sont exonérées en tant que prolongement de son activité principale – ou par un médecin salarié – qui ne bénéficient d'aucune exonération. Retenue par la doctrine administrative alors applicable, cette grille de lecture de l'article 261 du CGI a toutefois été écartée par le Conseil d'État. Il a repris l'analyse exposée par Karin Ciavaldini dans ses conclusions, aux termes desquelles « cette distinction ne nous paraît toutefois pas conforme au texte de la loi française, interprété à la lumière de la jurisprudence de la CJUE » de sorte que « loi ne doit pas recevoir l'interprétation dont M. B conteste la conformité à la Constitution ». Jugeant que les dispositions de l'article 261 du CGI excluent « l'ensemble des prestations d'expertise du champ de l'exonération qu'elles prévoient et n'instituent ainsi, contrairement à ce que soutient M. A, aucune différence de traitement fondée sur la qualité, libérale ou salariée, du praticien qui les réalise », le Conseil d'État a rejeté les griefs du requérant tout en ajoutant qu'il ne peut « utilement se prévaloir, pour contester leur conformité à la Constitution, de l'application qui serait faite de ces dispositions par l'administration fiscale, dont résulterait la différence de traitement qu'il invoque ». Cette précision illustre les difficultés d'obtenir, par la voie constitutionnelle, une égalisation « par le haut » des situations juridiques se traduisant par l'extension d'une différence de traitement en faveur de contribuables pénalisés alors que les contribuables – irrégulièrement – avantagés sont, en tout état de cause, protégés par le mécanisme de la garantie contre les changements de doctrine.

• Du côté de la Cour de cassation, l'activité intéressant la matière fiscale a été peu soutenue au cours de l'année 2020. Parmi les décisions intéressant la matière fiscale, on retiendra que la Cour de cassation s'est refusée, par une série d'arrêts du 2 septembre et du 18 novembre 2020⁵⁵, à renvoyer des QPC portant sur la conformité à la Constitution, et plus particulièrement à la garantie des droits consacrée par l'article 16 de la Déclaration, de sa jurisprudence admettant la pratique des ordonnances préredigées par l'administration fiscale dans le cadre de la procédure de visite domiciliaire de l'article L. 16 B du LPF. Pour s'opposer à ces demandes de renvoi, la chambre commerciale s'est fondée soit sur l'absence d'applicabilité au litige de la jurisprudence litigieuse soit sur l'absence de changement de circonstances au regard des dernières décisions du Conseil constitutionnel se prononçant sur la constitutionnalité de l'article L. 16 B, la jurisprudence critiquée par les requérants étant considérée comme antérieure à ces décisions. Cette argumentation ne convainc pas. Dès lors que la chambre commerciale retient qu'est ici contestée une règle jurisprudentielle, il aurait été plus simple et plus cohérent de s'appuyer sur la position traditionnelle de la Cour de cassation selon laquelle une simple règle jurisprudentielle ne peut faire l'objet d'une QPC⁵⁶ pour

47. Dans la mesure où les options fiscales ne sont pas, dans leur ensemble, irrévocables, il est excessif d'affirmer que ce caractère est « inhérent à toute option entre deux modalités d'imposition distinctes ».

48. V. en ce sens *CE*, 9^e et 10^e ch., 30 juin 2016, n° 400115 : *Dr. fisc.* 2016, n° 29, comm. 436, concl. É. Bokdam-Tognetti – à propos du prélèvement libératoire de l'article 117 quater du CGI.

49. Précisons que cette démarche peut être initiée aussi bien dans le cadre d'un recours direct en annulation contre les énonciations d'une doctrine administrative dont il a été fait application à un contribuable que dans le cadre de pourvois en cassation.

50. *CE*, 8^e et 3^e ch., 23 janv. 2020, n° 435562, *Bardin et Mehrad* : *JurisData* n° 2020-000738 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 8, comm. 155, concl. R. Victor, note B. Lignereux ; *Dr. fisc.* 2020, n° 27, étude 291, F. Fruleux ; *Dr. sociétés* 2020, comm. 57, note J.-L. Pierre ; *RFP* 2020, n° 3, jurispr. 3, note J.-F. Desbuquois ; *RJF* 2020, n° 405 ; *FR* 2020, n° 18, p. 27, note P. Carcelero et G. Dumont.

51. *CE*, 8^e et 3^e ch., 16 juill. 2020, n° 440269 : *JurisData* n° 2020-010206 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 45, comm. 432.

52. *CE*, 9^e ch., 28 sept. 2020, n° 438028, *Sté Artelim* : *RJF* 12/2020, n° 1034.

53. V. précédemment, *CE*, 10^e ch., 24 mai 2017, n° 408484. – *CE*, 8^e ch., 13 avr. 2018, n° 418411.

54. *CE*, 8^e ch., 22 juill. 2020, n° 438849 : *RJF* 11/2020, n° 928.

55. *Cass. com.*, 2 sept. 2020, n° 20-13.294 : *JurisData* n° 2020-012969. – *Cass. com.*, 2 sept. 2020, n° 20-13.296 : *JurisData* n° 2020-012972. – *Cass. com.*, 2 sept. 2020, n° 20-13.297 : *JurisData* n° 2020-012973. – *Cass. com.*, 2 sept. 2020, n° 20-13.299 : *JurisData* n° 2020-012974. – *Cass. com.*, 18 nov. 2020, n° 20-11.890 : *JurisData* n° 2020-018964.

56. *Cass. 1^{re} civ.*, 27 sept. 2011, n° 11-13.488, *F-P+B+I* : *JurisData* n° 2011-020450. – *Cass. 1^{re} civ.*, 23 mai 2019, n° 18-23.859 : *JurisData* n° 2019-008555.

s'opposer au renvoi plutôt que de s'abriter derrière des considérations tirées de l'inapplicabilité au litige ou de l'absence de changement de circonstances depuis les dernières décisions de conformité du Conseil constitutionnel. En mettant en avant de tels arguments, la chambre commerciale donne l'impression de ne pas assumer sa jurisprudence sur les ordonnances préédigées par l'administration fiscale.

Dans un arrêt du 16 décembre 2020⁵⁷, la Cour de cassation s'est opposée au renvoi d'une QPC dirigée contre les articles 793 et 793 bis du CGI présentée par une requérante contestant la condition de conservation pendant cinq ans des biens donnés à bail rural et reçus à titre gratuit pour bénéficier de l'exonération à hauteur des trois quarts de leur valeur au titre des droits de mutation. La chambre commerciale a estimé qu'en « prévoyant la déchéance du régime d'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit, dus en cas de transmission d'un bien donné à bail rural à long terme, dans l'hypothèse du non-respect d'une condition de durée de conservation du bien transmis, les dispositions critiquées ont pour objet de lutter contre les pratiques abusives consistant à conclure un tel bail dans le seul but de transmettre le bien en quasi-franchise d'impôt » pour en déduire que « la différence de traitement qui en résulte, selon que les biens transmis sont ou non conservés pendant la durée requise, repose sur un critère objectif et rationnel, en rapport avec l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale poursuivi par le législateur, de sorte que le texte critiqué ne méconnaît pas les exigences du principe d'égalité devant les charges publiques ». Cette argumentation aussi virulente qu'approximative surprend. On comprend difficilement qu'une exonération de 75 % de la valeur des biens puisse être considérée comme une « quasi-franchise d'impôt ». Le terme est à l'évidence exagéré. De même, la Cour de cassation ne semble pas vouloir s'embarrasser des subtilités de la jurisprudence constitutionnelle et des distinctions entre le respect des conditions posées pour bénéficier d'un régime fiscal de faveur, la répression des pratiques abusives, la lutte contre l'optimisation fiscale ou la fraude et l'évasion fiscales⁵⁸. En procédant à une analyse aussi globalisante des objectifs poursuivis par le législateur, la chambre commerciale s'éloigne de la lettre de l'article 793 bis – qui, en cas de non-respect de l'engagement de conservation de cinq ans, ne prévoit rien d'autre qu'un rappel de droits assortis de l'intérêt de retard – sans pour autant s'inspirer de l'esprit de la jurisprudence constitutionnelle exigeant, en pareilles circonstances, l'application d'une « clause de sauvegarde ». En effet, la Cour de cassation s'abstient d'offrir aux contribuables la possibilité d'apporter la preuve que le non-respect de l'engagement de conservation ne correspond pas à un montage abusif⁵⁹.

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

3 - Sans surprise, les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ont été les normes de références du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales les plus fréquemment invoquées au cours de l'année écoulée. Qu'il s'agisse de la jurisprudence relative au principe d'égalité devant la loi (A) ou de celle intéressant le principe d'égalité devant les charges publiques (B), le Conseil constitutionnel

a limité l'intensité de son contrôle et restreint les potentialités offertes par les articles 6 et 13 de la Déclaration.

A. - Le principe d'égalité devant la loi

4 - Dans sa décision *Épx K* du 17 janvier 2020⁶⁰, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur les dispositions de l'article 885 S du CGI relatives à l'abattement de 30 % au titre de la résidence principale en matière d'ISF. Les requérants et les intervenants critiquaient ces dispositions, telles qu'interprétées par la doctrine administrative et la jurisprudence judiciaire, en ce qu'elles réservent le bénéfice de l'abattement aux résidences principales détenues en direct par leurs propriétaires et les refusent aux résidences principales détenues par l'intermédiaire d'une SCI dont les contribuables sont les associés. En réponse aux griefs tirés d'une méconnaissance globale des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel s'est fondé, à titre principal, sur le raisonnement applicable dans le cadre de l'atteinte au principe d'égalité devant la loi. Estimant que « cet abattement vise à tenir compte des conséquences, sur la valeur vénale réelle d'un immeuble, de son occupation par son propriétaire à titre de résidence principale »⁶¹, le Conseil constitutionnel a ensuite estimé, d'une part, que les associés d'une SCI propriétaires de leur résidence principale « même lorsqu'ils détiennent l'intégralité des parts sociales, ne disposent pas des droits attachés à la qualité de propriétaire des biens immobiliers appartenant à celle-ci »⁶² et, d'autre part que « la valeur des parts détenues au sein d'une société civile immobilière ne se confond pas nécessairement avec celle des immeubles lui appartenant »⁶³ pour en déduire que « le législateur a institué une différence de traitement, fondée sur une différence de situation en rapport avec l'objet de la loi » et valider les dispositions litigieuses.

L'argumentation retenue par le Conseil constitutionnel pour identifier une différence pertinente de situations entre les détenteurs « directs » et les détenteurs « indirects » – par l'intermédiaire d'une SCI – d'un immeuble apparaît assez peu convaincante. Affirmer que « l'immeuble qui compose le patrimoine d'une société civile immobilière lui appartient en propre » de sorte que « les associés d'une telle société, même lorsqu'ils détiennent l'intégralité des parts sociales, ne disposent pas des droits attachés à la qualité de propriétaire des biens immobiliers appartenant à celle-ci » relève de l'évidence. Cet argument tautologique ne répond pas à des critiques fustigeant précisément une différence de traitement selon le mode de détention de l'immeuble. De même, s'il n'est guère contestable que « la valeur des parts détenues au sein d'une société civile immobilière ne se confond pas nécessairement avec celle des immeubles lui appartenant », cette affirmation ne se place pas sur le terrain de l'article 885 S du CGI et prend appui sur des règles d'évaluation qui ne sont pas contenues dans la loi – ce que reconnaît d'ailleurs le commentaire officiel accompagnant la décision⁶⁴. Faisant œuvre créatrice en formulant ce qui s'apparente à une réserve d'interprétation, le Conseil constitu-

57. Cass. com., 16 déc. 2020, n° 20-15.505 : *JurisData* n° 2020-020798.

58. V. sur ces points, B. Lignereux, *Précis de droit constitutionnel fiscal* : LexisNexis, coll. *Précis fiscal*, 2020, n° 682 à 722.

59. On ajoutera que des montages abusifs – dont l'existence avait d'ailleurs été mise en avant par l'administration fiscale pour faire adopter, par la loi de finances rectificative pour 1989 (loi n° 89-936 du 29 décembre 1989) les dispositions de l'article 793 bis du CGI – peuvent en tout état de cause être réprimés sur le fondement de l'article L. 64 du LPF.

60. Cons. const., 17 janv. 2020, n° 2019-820 QPC : *JurisData* n° 2020-000279 ; *Dr. fisc.*, 2020, n° 5, act. 36 ; JCP N 2020, n° 17, 1096, note P. Storck.

61. *Ibid.*, pt 7.

62. *Ibid.*, pt 8.

63. *Ibid.*

64. Selon le commentaire officiel, « si les règles d'évaluation auxquelles il a fait référence ne sont pas toutes contenues dans la loi, la jurisprudence et l'administration fiscale ayant notamment admis l'application de décotes visant à tenir compte des diverses contraintes juridiques et matérielles susceptibles d'affecter la valeur des parts sociales, elles témoignent de ce que la situation fiscale de l'associé d'une SCI autre que « transparente » est également prise en compte en tant que telle, quand bien même il ne pourrait alors être assimilé à un propriétaire « direct » de l'immeuble concerné » (p. 17).

tionnel s'est également approprié la solution administrative pour considérer que les associés des sociétés transparentes de l'article 1655 ter du CGI peuvent revendiquer le bénéfice de l'abattement de 30 % en dehors de toute prévision en ce sens dans l'article 885 S du CGI⁶⁵. Enfin, à la différence de la majorité des commentateurs de cette décision⁶⁶, il ne nous semble pas que la décision *Épx K* soit directement transposable en matière d'IFI – dans le cadre duquel a été maintenu l'abattement de 30 % au titre de la résidence principale. En effet, si dans la présente affaire le Conseil constitutionnel a considéré que l'objet de l'abattement était de répondre à des spécificités d'évaluation des résidences principales occupées par leurs propriétaires⁶⁷, il ne faut pas perdre de vue qu'il avait considéré que l'objet de l'abattement en matière d'IFI repose dorénavant sur des considérations de politique fiscale et non plus sur des considérations techniques d'évaluation. En réponse aux griefs des députés qui critiquaient le maintien de cet abattement de 30 % dans le cadre de l'IFI, il a en effet jugé, au point 69 de sa décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017 sur la loi de finances pour 2018, que « la différence de traitement résultant de l'abattement contesté est justifiée par l'intérêt général qui s'attache à la promotion de l'accession à la propriété de la résidence principale ». À la lumière du caractère incitatif de ce nouvel abattement, il n'est pas certain que la différence de traitement entre détention directe et détention indirecte de la résidence principale puisse être si facilement justifiée dans le cadre de l'IFI, en se prévalant simplement de la jurisprudence *Épx K*.

5 - Ainsi qu'évoqué en introduction, la décision *Simoncini et de Galbert* du 3 avril 2020 est probablement la plus importante de l'année en matière fiscale. Elle marque un resserrement sensible de la jurisprudence *Metro Holding* en limitant les perspectives d'obtenir, par la voie constitutionnelle, la censure de discriminations par ricochet sur le terrain du principe d'égalité devant la loi. Dans cette affaire, le Conseil constitutionnel était une nouvelle fois saisi des dispositions excluant du bénéfice de l'abattement pour durée de détention les plus-values mobilières placées en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013 – date d'entrée en application de leur imposition selon le barème de l'IR – mais imposées postérieurement à cette date. S'appuyant sur les représentations qui s'attachent traditionnellement à la distinction entre report et sursis d'imposition, le Conseil constitutionnel avait admis la validité de ce dispositif dans sa décision *Moïnel-Delalande* de 2016⁶⁸. Toutefois, à la suite de l'intervention de la Cour de justice⁶⁹, cette solution a été remise en cause par le Conseil

d'État dans sa décision de renvoi pour les situations entrant dans le champ d'application de la directive « fusion ». Pour ces dernières, l'exigence de neutralité fiscale – concrétisée notamment à l'article 8 de la directive – implique que le délai de détention soit calculé à partir de la date d'acquisition des premiers titres comme si l'opération intercalaire d'échange de titres n'avait pas eu lieu. Il en résulte ainsi une différence de traitement selon que la situation entre dans le champ de la directive « fusion » ou relève du seul cadre national. Ainsi que le résume le Conseil constitutionnel, au point 6 de sa décision, « le premier type de plus-values donnerait lieu, en toutes circonstances, à l'application d'un abattement pour durée de détention couvrant non seulement la période de détention des titres remis à l'échange mais aussi celle des titres reçus en contrepartie. En revanche, le second type de plus-values ne donnerait lieu à l'application d'aucun abattement lorsque la plus-value a été réalisée avant le 1^{er} janvier 2013 et d'un abattement portant sur la seule durée de détention des titres remis à l'échange lorsqu'elle est intervenue après cette date ». Examinant le grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant la loi dans le cadre du raisonnement *Metro Holding*, le Conseil constitutionnel a néanmoins estimé que cette différence de traitement procédait d'une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi. Au point 14 de sa décision, il a considéré, d'une part, qu'il ne résulte pas de l'exigence de neutralité « découlant du droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi » et, d'autre part, qu'« au regard de l'objet de la loi, telle que désormais interprétée, il existe une différence de situation, tenant au cadre, européen ou non, de l'opération d'échange de titres ». Il a ainsi refusé d'égaliser les situations juridiques en alignant les situations purement internes sur les situations relevant du droit de l'Union européenne et déclaré les dispositions litigieuses conformes à la Constitution.

Telle qu'éclairée par le commentaire officiel, la décision marque un abandon de la distinction que les observateurs avaient cru pouvoir déceler entre les discriminations à rebours dites « chimiquement pures » – qui bénéficient positivement du raisonnement *Metro Holding* – et les autres discriminations qui, à raison d'un élément d'extranéité intéressant un État tiers de l'Union européenne, n'ont pas vocation à bénéficier de l'égalisation des situations juridiques. Le Conseil constitutionnel privilégie désormais un raisonnement ternaire s'inscrivant dans l'application qu'il fait traditionnellement du principe d'égalité devant la loi tout en introduisant une innovation dans l'analyse de l'objet de la loi. Après avoir identifié une différence de traitement consécutive à l'application du droit de l'Union à des situations qui étaient initialement indifférenciées – première étape du raisonnement – le Conseil constitutionnel recherche ensuite si l'objet initial de la loi n'a pas été dénaturé à raison de l'intervention du droit de l'Union. Admettant la mutabilité de l'objet de la loi⁷⁰, cette deuxième étape du raisonnement conduit à rechercher la portée qu'a le droit de l'Union sur les dispositions nationales et à distinguer entre, d'une part, la simple modification ou l'altération de l'objet de la loi au contact du droit de l'Union européenne et, d'autre part, la dénaturation qui, à suivre le commentaire accompagnant la décision, se caractériserait par le fait que l'intervention du droit de l'Union européenne fait perdre sa logique au dispositif d'origine. Dernière étape de son raisonnement, le Conseil constitutionnel recherche enfin si, à la lumière de l'objet ainsi « européanisé » de la loi, la différence de traitement repose sur une différence de situations. Ce dernier temps de l'analyse apparaît très peu exigeant dans la mesure où il permet de réintégrer des considérations tirées de l'autorité spatiale du droit de

65. Cette extension aux associés des sociétés d'attribution de l'article 1655 ter repose sur le principe de transparence fiscale qui caractérise ces entités. Dans son guide de l'évaluation des entreprises de 2006, auquel fait d'ailleurs référence le commentaire de la décision (V. note 32, p. 10), l'administration fiscale considère que, pour les sociétés d'attribution, « la valeur des parts correspond à celle des immeubles auxquels elles donnent droit. L'évaluation consiste donc dans la valorisation des biens immobiliers » (fiche n° 7) de sorte que les contraintes juridiques et matérielles susceptibles d'affecter la valeur des parts sociales d'autres types de sociétés détenant des immeubles ne devraient pas se traduire par l'application d'abattements ou de décotes, V. Cons. const., 17 janv. 2020, n° 2019-820 QPC, pt 6.

66. V. J.-F. Desbuquois, *ISF/IFI : pas d'abattement légal sur la résidence principale détenue par l'intermédiaire d'une SCI* : RFP 2020, comm. 6, spéc. n° 4. – F. Douet, *Évaluation des parts d'une SCI détenant la résidence principale de l'un de ses associés*, Dr. famille 2020, comm. 77. – S. Bernard et Z. Brémond, *Chronique de contentieux constitutionnel fiscal* : RFP 2020, étude 22, spéc. n° 12.

67. « Cet abattement vise à tenir compte des conséquences, sur la valeur vénale réelle d'un immeuble, de son occupation par son propriétaire à titre de résidence principale », Cons. const., 17 janv. 2020, n° 2019-820 QPC, pt 7.

68. Cons. const., déc., 22 avr. 2016, n° 2016-538 QPC, *Moïnel-Delalande* : Dr. fisc. 2016, n° 36, comm. 461, note J.-C. Cavaillé.

69. CJUE, 1^{re} ch., 22 mars 2018, aff. C-327/16, *Jacob et C-421/16*, min. c/ *Lassus* : Dr. fisc. 2018, n° 13, act. 133 ; RJP 6/2018, n° 623. – 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 ; 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.

70. V. sur ce point, l'analyse détaillée de G. Blanluet, *Discriminations à rebours : pour elles sonne le glas ?* : Dr. fisc. 2020, n° 28, étude 302.

l'Union européenne et des différenciations de régime qui en découlent pour justifier, par principe, des différences de traitement. On retrouve ainsi l'idée, exprimée dans le commentaire accompagnant la décision *Épx Vincileoni* de 2017, selon laquelle « le droit de l'Union européenne est, par construction, un droit discriminatoire à l'égard des situations extracommunautaires »⁷¹. Cela aboutit à mettre en avant une forme d'écran européen sans considération pour les raisons de fond pour lesquelles le droit de l'Union a consacré de telles solutions. En définitive, la discrimination à rebours ne sera sanctionnée qu'en présence d'une dénaturation de l'objet initial de la loi, la différence de situations ne pouvant alors être regardée comme étant en rapport avec l'objet – renouvelé – de la loi.

Traduisant une nette évolution du contrôle constitutionnel des discriminations à rebours, la décision *Simoncini et de Galbert* a été largement commentée⁷². Sans reprendre l'ensemble des analyses qui ont pu être présentées, notamment dans les colonnes de cette revue, quelques observations complémentaires peuvent être formulées. Fondée officiellement sur le respect de la souveraineté fiscale⁷³, cette correction de la jurisprudence *Metro Holding* s'inscrit, plus largement, dans une volonté du Conseil constitutionnel de prendre quelques distances avec les jurisprudences des Cours européennes en refusant d'être considéré comme une simple « chambre d'enregistrement » d'innovations jurisprudentielles en provenance de Strasbourg ou de Luxembourg⁷⁴. Souhaitant limiter les cas dans

lesquels l'interprétation conventionnelle de la loi suscite l'interrogation de constitutionnalité, le Conseil constitutionnel adopte un raisonnement ternaire, dont le deuxième temps lui offre une grande marge d'appréciation dans l'identification de la dénaturation de l'objet initial de la loi. En outre, cette liberté dans l'analyse rend difficilement lisible et prévisible les perspectives de censures ou de réserves susceptibles d'être prononcées dans le cadre de ce contrôle renouvelé des discriminations à rebours. Comment reconnaître, comment identifier une telle dénaturation⁷⁵ ? À la lumière de cette nouvelle orientation de la jurisprudence constitutionnelle, on peut rétrospectivement s'interroger sur la solution qui serait retenue si les affaires *Metro Holding* ou *Natixis* – dans lesquelles a été censurée une discrimination à rebours – se présentaient à nouveau rue Montpensier⁷⁶, la censure de l'inapplication du régime des sociétés mères et filiales aux produits de participation auxquels ne sont pas attachés de droit de vote pouvant difficilement être regardée comme ayant dénaturé l'objet initial de la loi. En sens inverse, l'absence de dénaturation de l'objet initial de la loi dans l'affaire *Simoncini et de Galbert* interroge : le Conseil constitutionnel peut bien affirmer qu'il s'agit d'un simple renforcement de l'exigence de neutralité fiscale des opérations d'échange de titres, il n'en demeure pas moins, qu'à raison de la remise en cause par le droit de l'Union des conséquences qui s'attachent traditionnellement aux mécanismes de reports d'imposition, l'interprétation européenne perturbe assez sensiblement la distinction entre les différents dispositifs de différés d'imposition et la logique de leurs régimes respectifs. Le renvoi d'une question préjudicielle à la Cour de justice opéré par le Conseil d'État, dans sa décision *Schneider Electric et a.*⁷⁷ du 23 octobre 2020, portant sur la compatibilité du précompte avec les dispositions de l'article 4 de la directive mère-fille lues à la lumière du paragraphe 2 de son article 7 pourrait donner l'occasion au Conseil constitutionnel de préciser ce qu'il faut entendre – positivement – par la dénaturation de l'objet initial de la loi si la Cour de Luxembourg concluait à l'incompatibilité du précompte. La configuration d'un tel litige est assez voisine de celui relatif à la contribution de 3 % sur les montants distribués invalidée par la déci-

71. V. *comm. ss Cons. const.*, 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, p. 13.

72. *Cons. const.*, 3 avr. 2020, n° 2019-832/833 QPC, Marc S et a. : Dr. fisc. 2020, n° 20, *comm.* 240, note L. Nayberg et N. Vergnet – V. 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 ?*, note ss *Cons. const.*, 3 avr. 2020, n° 2019-832/833 QPC, Marc S et a. : Dr. fisc. 2020, n° 20, *comm.* 240. – V. également le dossier spécial consacré aux discriminations à rebours dans le numéro 28 de la *Revue de droit fiscal* : Dr. fisc. 2020, n° 28, *études* 301 à 304.

73. V. *commentaire*, p. 23. – V. également O. Fouquet, *La souveraineté nationale l'emporte*, Dr. fisc. 2020, n° 28, *étude* 304. L'argument tiré du respect de la souveraineté fiscale est toutefois réversible. Ainsi que l'expriment Éric Ginter et Éric Chartier, « en effet l'intégration du régime fiscal français au sein du droit communautaire ne signifie nullement que le législateur national ait renoncé à exercer la plénitude de ses fonctions. Bien au contraire si, comment l'espèce, il n'a pas entendu traiter différemment les échanges de titres français des autres, alors qu'il en avait tout à fait la possibilité, cela résulte d'un libre choix de sa part, au demeurant parfaitement rationnel pour de multiples raisons. C'est donc ce choix qu'il convient de respecter et l'on observera qu'il s'accorde parfaitement avec ce qui a pu être jugé par la Cour de Justice », É. Ginter et É. Chartier, *À texte unique, interprétation unique : l'application du droit de l'Union dans les situations purement internes* : Dr. fisc. 2020, n° 29, *étude* 311, *spéc.* n° 9.

74. La portée de la décision *Simoncini et de Galbert* ne peut être pleinement mesurée sans prendre en considération la décision *Geoffrey F et a.* 2 octobre 2020 (*Cons. const.*, 2 oct. 2020, n° 2020-858/859 QPC : *JurisData* n° 2020-015452 ; JCP G 2020, 1348, V. Peltier ; *Procédures* 2020, *comm.* 207, obs. A.-S. Chavent-Leclère ; *Lexbase pénal*, nov. 2020, n° 32, note M. Giacomelli) relative aux conditions d'incarcération des détenus. Dans cette dernière affaire consécutive à l'arrêt *J.M.B. et a.* du 30 janvier 2020 (CEDH, 30 janv. 2020, n° 9671/15, J.M.B. et a. c/ France : JCP G 2020, *act.* 154, *Aperçu rapide* B. Pastre-Belda), par lequel la Cour de Strasbourg a condamné la France sur le fondement des articles 3 (interdiction des traitements inhumains ou dégradants) et 13 (droit à un recours effectif), le Conseil constitutionnel a déclaré la guerre aux interprétations supranationales de la loi (V. J. Bonnet et P.-Y. Gahdoun, *Le Conseil constitutionnel déclare la guerre aux interprétations supranationales de la loi* : AJDA 2020, p. 2158). À cette occasion, il a précisé – à destination du Conseil d'État et de la Cour de cassation – qu'il se déduit de l'article 61-1 de la Constitution et des dispositions de l'ordonnance organique du 7 novembre 1958 que « le juge appelé à se prononcer sur le caractère sérieux d'une question prioritaire de constitutionnalité ne peut, pour réfuter ce caractère sérieux, se fonder sur l'interprétation de la disposition législative contestée qu'impose sa conformité aux engagements internationaux de la France, que cette interprétation soit formée simultanément à la décision qu'il rend ou l'ait été auparavant. Il n'appartient pas non plus au Conseil constitutionnel saisi d'une telle question prioritaire de

constitutionnalité de tenir compte de cette interprétation pour conclure à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit » (*Cons. const.*, 2 oct. 2020, n° 2020-858/859 QPC, pt 9). « En revanche, ces mêmes exigences ne s'opposent nullement à ce que soit contestée, dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité, la portée effective qu'une telle interprétation confère à une disposition législative, si l'inconstitutionnalité alléguée procède bien de cette interprétation » (*Cons. const.*, 2 oct. 2020, n° 2020-858/859 QPC, pt 10). À la lecture de cette décision et du commentaire l'accompagnant, il apparaît que le Conseil constitutionnel entend marginaliser les hypothèses dans lesquelles seront sanctionnées des discriminations à rebours dans le cadre de la jurisprudence *Metro Holding*, cette dernière constituant une exception par rapport à la règle ainsi dégagée.

75. Au plan abstrait, l'exigence même d'une dénaturaison rend particulièrement difficile la mise en œuvre de la jurisprudence *Metro Holding* dans les situations de « surtransposition » des directives. Cela impliquerait que le législateur ait procédé à une transposition manifestement défectueuse de la directive dans les situations couvertes par cette dernière – en méconnaissance des exigences de l'article 88-1 de la Constitution, lesquelles sont invocables et opérantes dans le cadre du contrôle de constitutionnalité *a priori* – qui rejallirait ensuite sur les situations domestiques – qui bénéficient du même traitement juridique à raison de la surtransposition. Sauf à imaginer un législateur radicalement incohérent ou hostile à la teneur d'une directive devant être transposée, on perçoit mal comment une telle configuration peut, de nos jours, se présenter.

76. V. en ce sens, S. Austry, *Chronique de droit économique et fiscal* (janvier 2020 à juin 2020) : Titre VII [en ligne], n° 5, *La sécurité juridique*, oct. 2020, disponible sur <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/chronique-de-droit-economique-et-fiscal-0>.

77. CE, 8^e et 3^e ch., 23 oct. 2020, n° 442224, SE Schneider Electric, SA Axa, SA BNP Paribas, SA Engie, SA Orange et 442248, SA Air Liquide : *JurisData* n° 2020-017620 ; Dr. fisc. 2021, n° 5, *comm.* 135, *concl.* K. Ciavaldini ; RJF 1/2021, n° 77.

sion *SOPARFI*⁷⁸ de 2017 qui constitue, à ce jour, le seul exemple réellement convaincant d'une dénaturation de l'objet initial de la loi à raison de l'intervention du droit de l'Union européenne. À moins que les requérants renoncent à emprunter la voie constitutionnelle pour se placer sur le terrain conventionnel, au risque toutefois de s'exposer à une solution inspirée de celle retenue par la cour administrative d'appel de Versailles dans son arrêt *L'Air Liquide*⁷⁹ du 7 juillet 2020.

6 - La décision *Rémi V* du 28 mai 2020⁸⁰ a conduit le Conseil constitutionnel à se prononcer sur les dispositions du 2° du II de l'article 156 du CGI réservant la déduction du revenu global de la contribution aux charges du mariage aux cas dans lesquels son versement résulte d'une décision de justice. Rendue quelques semaines après la décision *Thierry A*⁸¹, la décision *Rémi V* permet de compléter

le panorama jurisprudentiel sur la lutte contre l'optimisation fiscale. Se plaçant uniquement sur le terrain de l'article 6 de la Déclaration, le Conseil a tout d'abord relevé, au point 6 de sa décision, que « les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les contribuables selon que leur contribution est versée ou non en exécution d'une décision de justice ». Il a ensuite considéré, au point suivant, que « d'une part, la décision de justice rendue dans ce cadre a pour objet soit de contraindre un des époux à s'acquitter de son obligation de contribuer aux charges du mariage, soit d'homologuer la convention par laquelle les époux se sont accordés sur le montant et les modalités de cette contribution. Ainsi, une telle décision de justice n'a ni pour objet ni nécessairement pour effet de garantir l'absence de toute optimisation fiscale. D'autre part, le simple fait qu'un contribuable s'acquitte spontanément de son obligation légale sans y avoir été contraint par une décision de justice ne permet pas de caractériser une telle optimisation ». Il en a conclu que « dès lors, la différence de traitement contestée n'est justifiée ni par une différence de situation au regard de la lutte contre l'optimisation fiscale ni par une autre différence de situation en rapport avec l'objet de la loi. Elle n'est pas non plus justifiée par un motif d'intérêt général »⁸². Invalidant les mots « lorsque son versement résulte d'une décision de justice et » figurant au 2° du paragraphe II de l'article 156 du CGI, il a enfin précisé que « la déclaration d'inconstitutionnalité est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de publication de la présente décision »⁸³.

Sur le fond, la décision du Conseil constitutionnel ne surprend guère. On se souvient que, par le passé, le Conseil constitutionnel avait déjà eu l'occasion de censurer pour méconnaissance du principe d'égalité devant la loi des dispositifs qui conditionnaient l'application d'un régime fiscal favorable à l'existence d'une décision de justice. Dans sa décision n° 2013-340 QPC du 20 septembre 2013⁸⁴, il avait déclaré contraires à la Constitution les dispositions réservant l'exonération d'IR à des indemnités de licenciement allouées par le juge. Plus récemment, dans sa décision n° 2018-747 QPC du 23 novembre 2018⁸⁵, il avait déclaré contraires à la Constitution les dispositions limitant l'exonération d'IR des rentes viagères versées en réparation d'un préjudice corporel à celles résultant d'une décision de justice. Dans ses deux décisions, le Conseil avait estimé que la circonstance que les sommes en jeu résulte d'une décision de justice était dépourvue de pertinence pour l'attribution de ces avantages fiscaux et, ainsi, que la différence de traitement en litige ne procédait pas d'une différence de situations en rapport avec l'objet de la loi. À la

dispositions des articles 156, II, 2° et 199 octodécies du CGI, le Conseil constitutionnel avait toutefois restreint le champ de la QPC aux seules dispositions du II de l'article 199 octodécies.

82. *Cons. const.*, 28 mai 2020, n° 2020-842 QPC, pt 8.

83. *Cons. const.*, 28 mai 2020, n° 2020-842 QPC, pt 12. Cette décision a également été l'occasion pour le Conseil constitutionnel de faire application en matière fiscale de son nouveau considérant de principe sur les effets des déclarations d'inconstitutionnalité dégagé dans sa décision *Raphaël S* (*Cons. const.*, 28 févr. 2020, n° 2019-828/829 QPC, *Raphael S et a.* : *JurisData* n° 2020-002938 ; *Dr. famille* 2020, *comm.* 78, *Ph. Bonfils* ; *Dr. famille* 2020, *comm.* 79, *S. Ben Hadj Yahia*) du 28 février 2020, dans lequel il précise désormais – en écho à la décision *Eiffel Suffren* du Conseil d'État de 2019 (CE, ass., 24 déc. 2019, n° 425983, *Sté hôtelière Paris Eiffel Suffren*, 425981, *Sté Paris Clichy* et 428162, *Laillat* : *JurisData* n° 2019-023495 ; *Lebon*, p. 488, *concl.* *M. Sirinelli* ; *Procédures* 2020, *comm.* 51, *note N. Chiffrot*) admettant la responsabilité du fait des lois inconstitutionnelles – que les 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 ».

84. *Cons. const.*, 20 sept. 2013, n° 2013-340 QPC, *M. Gohier* : *Dr. Fisc.* 2013, n° 43, *comm.* 493, *note Ch. de la Martinière* ; *RJF* 2013, n° 1162.

85. *Cons. const.*, 23 nov. 2018, n° 2018-747 QPC, *Kamel H* : *Dr. fisc.* 2018, n° 48, *act.* 514 ; *RJF* 2019, n° 188.

78. *Cons. const.*, 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *SOPARFI* : *Dr. fisc.* 2017, n° 41, *comm.* 501, *note N. Jacquot et P. Mispelon* ; *RJF* 12/2017, n° 1219. – V. M. Pelletier, *La fin de la contribution de 3 % sur les montants distribués. À propos de Cons. const.*, 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *SOPARFI* : *Dr. fisc.* 2017, n° 41, *act.* 539.

79. CAA Versailles, 3^e ch., 7 juill. 2020, n° 14VE02786, *Sté L'Air Liquide* : *JurisData* n° 2020-009668 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 37, *comm.* 366, *concl.* *Ch. Huon*. Dans cette affaire, après avoir estimé le précompte mobilier incompatible avec l'article 4 de la directive mère-filles et exclu son application dans le cadre des situations entrant dans le champ de l'Union, la cour administrative d'appel de Versailles a refusé de censurer, sur le terrain des articles 14 de la CEDH et 1^{er} de son premier protocole additionnel, la discrimination par ricochet subie par les redistributions de dividendes en provenance de filiales établies dans les États tiers qui demeurent soumises au précompte. S'inspirant de la décision *Simoncini et de Galbert* en reprenant le raisonnement du Conseil constitutionnel, notamment sous l'angle de la dénaturation de l'objet initial de la loi, pour la mise en œuvre du principe conventionnel de non-discrimination, la Cour a considéré que « cette directive, qui ne régit par nature que la situation fiscale de sociétés résidentes de l'Union européenne possédant des filiales également résidentes, institue ainsi entre les sociétés mères possédant de telles filiales et celles qui possèdent des filiales situées hors de l'Union européenne, en ce qui concerne l'application du précompte mobilier, une distinction fondée sur le critère objectif de la territorialité des filiales, justifiée par les principes fondamentaux régissant le marché intérieur de l'Union européenne et qui demeure conforme à l'objectif de la loi nationale », CAA Versailles, 3^e ch., 7 juill. 2020, n° 14VE02786, *Sté L'Air Liquide*, pt 32.

Très favorablement accueillie (V. Th. Jouno, *Chronique de jurisprudence des cours administratives d'appel* : *Dr. fisc.* 2020, n° 43, *chron.* 411, *spéc.* n° 5 à 9), cette analyse se place à un haut niveau d'abstraction et de généralité pour conclure à la conformité à l'objectif de la loi nationale. Elle omet toutefois de prendre en compte le fait – pourtant mis en évidence dans les considérants précédents de l'arrêt – que le mécanisme d'exonération qu'a choisi la France pour la transposition de la directive mère-fille ne s'accommode pas d'un mécanisme de gage de l'avoir fiscal tel que le précompte dès lors que ce dernier conduit à soumettre les redistributions de dividendes à une charge fiscale supérieure au plafond de 1,67 % autorisé par la directive (5 % de quote-part de frais et charges taxée au taux de 33 % alors en vigueur). En d'autres termes, là où l'avoir fiscal et le précompte avaient pour objet l'élimination de la double imposition économique des dividendes au prix d'une imposition complémentaire et compensatoire de la mère, l'article 4 de la directive, tel qu'interprété en 2017 par la CJUE, bouleverse cet édifice en s'opposant par principe à toute surimposition de la mère sans considération pour l'élimination de la double imposition économique au travers de l'avoir fiscal – que le précompte mobilier visait précisément à compenser en l'absence de double imposition économique effective. Sous cet angle, peut-on aussi rapidement en conclure que le dispositif du précompte, qui – précisément – crée une double imposition, n'a pas perdu sa logique au contact du droit de l'Union européenne ?

80. *Cons. const.*, 28 mai 2020, n° 2020-842 QPC : *JurisData* n° 2020-007419 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 40, *comm.* 387, *note B. Maumont* ; *Dr. famille* 2020, *comm.* 125, *F. Douet* ; *FR* 27/2020 *inf.* 4.

81. Dans cette affaire, le Conseil a censuré, sur le terrain de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, les dispositions de l'article 199 octodécies du CGI excluant du bénéfice de la réduction d'impôt de 25 % les prestations compensatoires mixtes, prenant la forme d'un capital versé dans un délai inférieur à douze mois et complété par une rente. Soulignons que, si dans sa décision du 15 novembre 2019 (CE, 9^e et 10^e ch., 15 nov. 2019, n° 434325 : *Dr. fisc.* 2020, n° 2, *comm.* 59, *concl.* *M.-A. Nicolazo de Barmonn*), le Conseil d'État avait procédé au renvoi des

lumière de ces précédents, la solution retenue par le Conseil constitutionnel était largement prévisible. L'originalité de l'affaire tient à la ligne de défense qu'a retenue le Premier ministre qui, ainsi que le précise le commentaire accompagnant la décision⁸⁶, a souhaité se placer sur le terrain – encore inexploré⁸⁷ – de la lutte contre l'optimisation fiscale pour tenter de justifier *a posteriori* cette mesure. Alors même que l'argument tiré de la lutte contre l'optimisation fiscale est traditionnellement examiné sous le timbre du principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil l'a intégré au contrôle qu'il exerce pour l'application du principe d'égalité devant la loi⁸⁸. S'il nous semble encore un peu tôt pour en déduire un changement de statut de l'objectif de lutte contre l'optimisation fiscale dans la jurisprudence constitutionnelle⁸⁹, il convient de souligner que le Conseil maintient sur ce terrain un contrôle attentif de l'existence d'une optimisation fiscale⁹⁰ (« le simple fait qu'un contribuable s'acquitte spontanément de son obligation légale sans y avoir été contraint par une décision de justice ne permet pas de caractériser une telle optimisation ») et de la pertinence du moyen utilisé pour lutter contre cette optimisation (« une telle décision de justice n'a ni pour objet ni nécessairement pour effet de garantir l'absence de toute optimisation fiscale »). En pratiquant un tel contrôle d'adéquation, le Conseil semble retenir, sous l'angle du principe d'égalité devant la loi, une grille d'analyse plus exigeante pour les dispositifs visant à lutter contre l'optimisation fiscale que pour ceux visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales⁹¹. Enfin, on observera qu'à la suite de cette décision portant sur des dispositions qui n'étaient plus en vigueur, le législateur a pris l'initiative, dans la loi de finances pour 2021, de supprimer la condition subordonnant la déduction de la contribution aux charges du mariage à l'existence d'une décision de justice⁹².

86. V. p. 14.

87. Dans ses conclusions sur la décision de renvoi (CE, 9^e et 10^e ch., 28 févr. 2020, n° 436454 : *JurisData* n° 2020-003223 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 40, comm. 388, concl. E. Bokdam-Tognetti), Émilie Bokdam-Tognetti avait relevé que les travaux préparatoires n'explicitaient pas les motifs de cette condition tenant à l'existence d'une décision de justice. Surtout, elle avait longuement fait part de ses doutes sur la possibilité de justifier la différence de traitement litigieuse par les nécessités de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales – argumentation qui a probablement contribué à ce que le Premier ministre choisisse de se placer sur le terrain de la lutte contre l'optimisation fiscale...

88. Signalons que le requérant se prévalait d'une violation des articles 6 et 13 de la Déclaration et que la décision de renvoi du Conseil d'État se plaçait également sur le terrain d'une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques.

89. V. sur cette question, M. Kamal, *L'émergence de l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre l'optimisation fiscale* : *Gaz. Pal.* 30 juin 2020.

90. L'optimisation fiscale alléguée par le Premier ministre est, en réalité, à rechercher bien davantage dans l'imposition distincte des époux de nature à limiter la progressivité de l'impôt que dans l'existence d'une décision de justice relative au versement de la contribution aux charges du ménage. Toutefois, cette faculté d'optimisation résulte des dispositions de l'article 6 du CGI qui n'étaient pas en litige dans cette affaire.

91. V. notamment par comparaison avec la jurisprudence *Élise D* (Cons. const., 17 mai 2019, n° 2019-782 QPC : *Dr. fisc.* 2019, n° 21, act. 257). Dans cette dernière affaire, le risque de minoration de l'ISF à raison de la déduction des prêts intrafamiliaux que le législateur entendait limiter dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ne se présente pas sous un jour fondamentalement différent du risque de diminution de l'IR à raison de la déduction de la contribution aux charges du mariage que, selon le Premier ministre, le législateur entendait limiter dans le cadre de la lutte contre l'optimisation fiscale.

92. Par symétrie, la condition de versement en application d'une décision de justice ou d'une convention de divorce par consentement mutuel – qui figurait dans les dispositions de l'article 80 quater – n'est plus exigée pour l'imposition de la contribution aux charges du mariage entre les mains de son bénéficiaire.

7 - La décision *FNAIM et AFIL* du 15 octobre 2020⁹³ contraste avec la précédente à raison de la très faible intensité du contrôle exercé dans cette affaire sur le terrain du principe d'égalité devant la loi. Étaient en litige les dispositions du X bis de l'article 199 novovicies du CGI prévoyant, sous peine d'amende, le plafonnement des frais d'intermédiation commerciale pratiqués dans le cadre de l'acquisition de logements ouvrant droit à la réduction d'IR prévue dans le cadre du dispositif Pinel. Inspirées du mécanisme existant en matière de réduction d'ISF-PME, ces dispositions avaient été introduites, après une précédente tentative, à l'occasion de l'adoption de la loi de finances pour 2018 et complétées l'année suivante afin d'éviter que l'avantage fiscal soit capté par les intermédiaires. Le Conseil était ainsi invité à se prononcer sur des dispositions qui n'intéressent qu'indirectement la matière fiscale, cette dernière constituant seulement la toile de fond de l'affaire. Si les parties requérantes et intervenantes se prévalaient plus particulièrement d'un grief tiré de l'atteinte à la liberté d'entreprendre que le Conseil constitutionnel a écarté de manière assez prévisible⁹⁴, elles invoquaient également la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi. Ainsi que le précise le Conseil, elles critiquaient, en premier lieu, le fait que « les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les prestations de commercialisation des logements ouvrant droit à la réduction d'impôt précitée, selon qu'elles sont effectuées par les intermédiaires, qui sont soumis au plafonnement, ou par les promoteurs eux-mêmes, qui n'y sont pas soumis »⁹⁵ et, en second lieu, la circonstance que « le plafonnement des frais de commercialisation ne s'applique pas aux logements que l'acquéreur fait construire ainsi qu'aux logements déjà existants mentionnés au B du paragraphe I de l'article 199 novovicies »⁹⁶. En réponse au premier moyen, le Conseil a rappelé que « le législateur a entendu lutter contre certaines tarifications abusives en matière de commercialisation conduisant au détournement de l'avantage fiscal accordé au contribuable au titre de l'investissement locatif en application de l'article 199 novovicies précité »⁹⁷ et qu'« au regard de cet objet, le législateur, qui a constaté certains frais de commercialisation abusifs pratiqués par des intermédiaires, a pu considérer que ces derniers étaient placés dans une situation différente des promoteurs qui procèdent eux-mêmes à la commercialisation de logements éligibles à la réduction d'impôt »⁹⁸. En réponse à la seconde critique, il a relevé que « le législateur a estimé que ces logements [que l'acquéreur fait construire ainsi qu'aux logements déjà existants], lorsqu'ils sont éligibles à la réduction d'impôt, sont moins sujets à des frais de commercialisation abusifs que les

93. Cons. const., 15 oct. 2020, n° 2020-861 QPC : *JurisData* n° 2020-016541 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 48, comm. 448, note S. Bernard et Z. Brémond.

94. On sait que la liberté d'entreprendre, garantie par l'article 4 de la Déclaration de 1789, fait l'objet d'un contrôle assez peu exigeant de la part du Conseil constitutionnel limité à la censure de l'erreur manifeste d'appréciation. Tout en reconnaissant l'existence d'une atteinte à la liberté d'entreprendre (pt 10), il a mis en avant quatre séries de considérations (pts 11 à 14) pour écarter le moyen. Le Conseil constitutionnel s'est d'ailleurs livré à une réinterprétation des dispositions litigieuses pour neutraliser une partie des griefs qui étaient avancés. Ainsi que l'observent Sylvain Bernard et Zérah Brémond, le Conseil promeut des directives d'application à destination du juge ordinaire qui s'apparentent à une réserve d'interprétation non revendiquée (notamment lorsqu'il relève qu'il « appartient à l'acquéreur de faire connaître au vendeur ou au promoteur son intention de bénéficier de cet avantage fiscal en temps utile, au plus tard lors de la signature du contrat préliminaire de vente d'un logement en l'état futur d'achèvement ou du contrat de vente » (pt 13) pour neutraliser le grief tiré de l'impossibilité de déterminer suffisamment tôt l'intention effective de l'acquéreur de solliciter l'avantage fiscal et ainsi de définir la tarification applicable).

95. Cons. const., 15 oct. 2020, n° 2020-861 QPC, pt 17.

96. *Ibid.*, pt 21.

97. *Ibid.*, pt 18.

98. *Ibid.*, pt 19.

logements neufs et en l'état futur d'achèvement »⁹⁹ pour en conclure que la différence de traitement critiquée est fondée sur une différence de situation en rapport avec l'objet de la loi.

Compte tenu du caractère le plus souvent restreint du contrôle exercé sur le terrain du principe d'égalité devant la loi ainsi que des contraintes et des moyens de l'institution, la solution adoptée par le Conseil constitutionnel ne surprend guère¹⁰⁰. On peut toutefois déplorer le recours à une argumentation largement circulaire de la part du Conseil constitutionnel et l'absence corrélatrice de toute référence à des considérations économiques et factuelles pour valider une mesure anti-abus censée répondre à un problème ponctuel. Le Conseil se contente, en effet, de s'abriter derrière les « constats » et les « estimations » du législateur sans jamais s'interroger sur leur bien-fondé ou leur pertinence ni tenter d'explicitier ce choix¹⁰¹. Ce faisant, il valide un dispositif à visée comportementale dont la cohérence pouvait sembler douteuse au regard d'un objectif calibré assez largement. Si, comme le relève pourtant le Conseil, au point 18 de sa décision, « le législateur a entendu lutter contre certaines tarifications abusives en matière de commercialisation conduisant au détournement de l'avantage fiscal accordé au contribuable au titre de l'investissement locatif en application de l'article 199 novovicies », l'observateur ne peut comprendre – en l'absence de toute donnée¹⁰² – ce qui peut justifier que les frais de commercialisation « internalisés » soient exclus de ce mécanisme de plafonnement, alors même qu'ils pourraient également participer au « détournement de l'avantage fiscal accordé au contribuable ». En d'autres termes, si le législateur a toujours la possibilité de cibler les cas les plus abusifs¹⁰³, on peut regretter qu'aucun élément concret ne soit présenté – y compris dans le commentaire accompagnant la décision – pour réserver cette qualification aux frais de commercialisation appliqués par les intermédiaires¹⁰⁴.

8 - Dans sa décision *Louis-Christophe A* du 27 novembre 2020¹⁰⁵, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur les dispositions de l'article 150 VI du CGI relatives à la taxe forfaitaire sur les métaux ou objets précieux, laquelle constitue une modalité particulière d'imposition du revenu qui se « substitue »¹⁰⁶ à la taxation au titre des plus-values. Saisi d'un renvoi portant sur une combinaison de normes – les

articles 150 UA et 150 VI du CGI¹⁰⁷ – le Conseil a restreint la portée de la QPC aux seules dispositions de ce dernier article et opéré un contrôle en deux temps en se plaçant d'abord sur le terrain du principe d'égalité devant les charges publiques (*V. ci-dessous*) puis sur le terrain du principe d'égalité devant la loi. Sous l'angle du principe d'égalité devant la loi, il était saisi d'une argumentation critiquant l'impossibilité d'opter pour le régime de la taxe forfaitaire pour la cession de biens réalisés dans un État tiers à l'Union européenne¹⁰⁸. Constatant cette différence de traitement¹⁰⁹, il a longuement précisé l'objet de la taxe forfaitaire. Ainsi, « il ressort des travaux préparatoires de la loi du 19 juillet 1976 que le législateur a considéré que le régime général d'imposition des plus-values qu'il instaurait par cette loi n'était pas adapté au cas des biens mobiliers précieux. En effet, ce régime général repose sur la comparaison entre la valeur d'acquisition d'un bien et sa valeur au moment de sa cession. Or, le législateur a estimé que, compte tenu des règles de cession de biens mobiliers, qui sont peu formalistes, les propriétaires d'objets précieux ne seraient pas toujours en mesure d'apporter la preuve de la date et de la valeur initiale d'acquisition de ces biens. La taxe forfaitaire a donc pour objet d'offrir aux contribuables en cause une modalité d'imposition du revenu plus simple et plus adaptée à la nature du bien cédé que celles du régime général d'imposition des plus-values »¹¹⁰. Analysant la pertinence de cette différence de traitement, il considère ensuite qu'« au regard de cet objet, il n'y a pas de différence de situation entre les contribuables imposés en France selon que la cession est réalisée au sein de l'Union européenne ou en dehors. La différence de traitement contestée, qui n'est pas non plus justifiée par un motif d'intérêt général, est donc contraire au principe d'égalité devant la loi »¹¹¹. Déclarant les dispositions du II de l'article 150 VI du CGI contraires à la Constitution¹¹², il en a prononcé l'abrogation avec effet immédiat¹¹³. En censurant le paragraphe précisant que « les dispositions du I sont applicables aux cessions réalisées dans un autre État membre de l'Union européenne », il a étendu le dispositif aux cessions intervenues dans les États tiers¹¹⁴, ouvrant ainsi aux contribuables concernés la possibilité d'opter pour ce régime spécifique d'imposition.

La solution retenue par le Conseil constitutionnel à l'égard d'une différence de traitement reposant exclusivement sur des considérations territoriales – le lieu de situation de l'objet – est remarquable à plusieurs titres. En premier lieu, dans le contexte actuel, on aurait pu imaginer une mobilisation de l'argument tiré de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales pour tenter de justifier une différence de situation selon le lieu de situation du bien. Même si Karin Ciavaldini avait largement affaibli la pertinence d'un tel argument en relevant, dans ses conclusions sur la décision de renvoi, que « des considérations de lutte contre la fraude fiscale ne semblent pas pouvoir être invoquées, dès lors que les deux modalités d'imposition en cause supposent que l'administration fiscale française ait connaissance de la cession », cette préoccupation n'est toutefois pas étrangère au dis-

99. *Ibid.*, pt 22.

100. V. S. Bernard et Z. Brémond, *Réduction d'impôt Pinel : le dispositif de plafonnement du montant des frais et commissions directs et indirects versés à des intermédiaires est conforme à la Constitution*, note ss Cons. const., 15 oct. 2020, n° 2020-861 QPC : *JurisData* n° 2020-016541 ; *Dr. fisc.* 2020, n° 48, comm. 448.

101. Par exemple, dans la décision *Total raffinage* du 11 octobre 2019 (*Cons. const.*, 11 oct. 2019, n° 2019-808 QPC, *Total Raffinage* : *JurisData* n° 2019-017831 ; *Dr. adm.* 2019, alerte 151), le Conseil avait fait l'effort de se fonder sur « l'état des connaissances et des conditions mondiales d'exploitation de l'huile de palme » (pt 9) pour admettre que l'huile de palme soit exclue du dispositif incitatif de la taxe sur les biocarburants. Le commentaire de la décision faisait d'ailleurs état des travaux européens en ce domaine. V. M. Pelletier, *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2019* : *Dr. fisc.* 2020, n° 12, étude 195.

102. Ni la décision ni le commentaire l'accompagnant ne fournissent la moindre information sur ce point.

103. B. Lignereux, *Précis de droit constitutionnel fiscal* : LexisNexis, coll. *Précis fiscal*, 2020, n° 701.

104. Il convient également de relever que les dispositions litigieuses trouvent leur origine dans un amendement sénatorial et non dans le projet de loi de finances déposé par le Gouvernement. De ce fait, l'exposé des motifs est sensiblement moins étoffé et les données factuelles absentes, tout comme l'évaluation préalable.

105. *Cons. const.*, 27 nov. 2020, n° 2020-868 QPC : *Dr. fisc.* 2020, n° 49, act. 427.

106. BOI-RPPM-PVBMC-20-10, 31 déc. 2018, § 10.

107. CE, 8^e et 3^e ch., 25 sept. 2020, n° 441908 : *Dr. fisc.* 2020, n° 46, comm. 436, concl. K. Ciavaldini.

108. En application de l'article 74 S bis de l'annexe II du CGI, la cession est considérée comme réalisée dans l'État dans lequel se situe physiquement l'objet précieux au jour de cette cession.

109. *Cons. const.*, 27 nov. 2020, n° 2020-868 QPC, pt 12.

110. *Ibid.*, pt 13.

111. *Ibid.*, pt 14.

112. *Ibid.*, pt 15.

113. *Ibid.*, pt 18.

114. Sur l'inapplicabilité de la taxe forfaitaire aux cessions réalisées dans les États tiers. V. J. Cuber, *Taxation des cessions de métaux et objets précieux : les contribuables peuvent-ils gagner sur tous les tableaux ?* : *Dr. fisc.* 2014, n° 49, étude 660.

positif de la taxe forfaitaire. En taxant également les exportations, la taxe forfaitaire vise à éviter les pertes de matière imposable à raison du simple transfert d'objets précieux hors du territoire européen – ce qu'a d'ailleurs retenu le Conseil dans la même décision sous l'angle du principe d'égalité devant les charges publiques¹¹⁵. Le Conseil constitutionnel ne s'est toutefois pas placé sur ce terrain dans le cadre du contrôle exercé sur le fondement de l'article 6 de la Déclaration de 1789. En second lieu, pour déterminer l'objet de la taxe forfaitaire, le Conseil constitutionnel s'est focalisé sur le texte fondateur de la loi du 19 juillet 1976. Il ne s'est pas préoccupé de la réforme réalisée par la loi du 31 décembre 1992 de finances rectificative pour 1992 – qui a modifié le champ de la taxe à raison de la disparition des frontières au sein de l'Union européenne – et étendu le régime applicable aux opérations internes à celles réalisées sur le territoire d'autres États membres. C'est pourtant l'article 37 de cette loi de 1992 qui a institué les dispositions – alors codifiées au quatrième alinéa du I de l'article 302 bis A du CGI – que le Conseil a déclaré inconstitutionnelles dans sa décision du 27 novembre 2020¹¹⁶. À la lumière de sa récente jurisprudence sur les discriminations à rebours, telle qu'elle résulte de sa décision *Simoncini et de Galbert*, il n'aurait pas été déraisonnable d'envisager qu'il s'inspire de ces précédents pour affirmer que la différence de traitement pénalisant les contribuables réalisant des ventes d'objets précieux dans des États tiers est liée à la contrainte européenne de sorte qu'elle résulte d'une différence de situations en rapport avec l'objet de la loi ainsi « européanisée »¹¹⁷. En ne s'engageant pas sur ce terrain, le Conseil a probablement été sensible au fait que la réforme de 1992 procède d'une volonté propre du législateur et ne peut être assimilée aux hypothèses récentes de discriminations « par ricochet » dans lesquelles la différence de traitement est subie par le législateur à raison de l'intervention – juridictionnelle – du droit de l'Union européenne. En se désintéressant de la réforme de 1992 pour se concentrer sur l'objet initial de la taxe forfaitaire, tel qu'il résulte de la loi de 1976, le Conseil a estimé que l'objectif essentiel de ce dispositif était de répondre à une volonté de simplification tenant aux difficultés de la preuve du montant de la plus-value à taxer¹¹⁸ que des considérations de nature territoriale ne sauraient entraver¹¹⁹.

115. *Cons. const.*, 27 nov. 2020, n° 2020-868 QPC, pt 9.

116. Le Conseil ne s'est pas davantage préoccupé de la réforme réalisée par la loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 puis de celle opérée par la loi du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 qui ont largement modifié la rédaction – et dans une bien moindre mesure la teneur – des dispositions régissant la taxe forfaitaire.

117. On observera que le commentaire accompagnant la décision fait allusion à la jurisprudence sur les discriminations à rebours (p. 16 et 17) et que le dossier documentaire cite la majorité des décisions intervenues sur cette question.

118. *V. commentaire*, p. 19.

119. Dès lors que la taxe forfaitaire ne s'applique qu'aux résidents – les non-résidents étant exonérés en application de l'article 150 VJ 5° du CGI – la différence de situation fondée sur la présence ou l'absence de cette qualité ne pouvait être retenue. De même, si on avait pu envisager, en référence à la décision *Cosfibel Premium* (*Cons. const.*, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, *Sté Cosfibel premium* : *JurisData* 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) caractériser une différence objective de situations tenant à l'existence de dispositifs de coopération administrative au sein de l'Union européenne, cette considération aurait, en l'espèce, été d'une pertinence douteuse. Si l'on se fonde sur l'impossibilité pour l'administration fiscale – sauf convention internationale – de contrôler et vérifier le prix de vente déclaré dans le cadre de la taxe forfaitaire lorsque la cession est réalisée dans un État tiers, il faudrait également admettre qu'elle n'a pas davantage les moyens de vérifier la date d'achat et le prix initial d'acquisition pour l'application du régime de droit commun des plus-values.

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

9 - Première décision rendue au cours de l'année écoulée, la décision *Casden Banque Populaire* du 7 janvier 2020¹²⁰ a donné l'occasion au Conseil constitutionnel de faire application de sa jurisprudence prohibant les présomptions irréfragables de fraude et d'évasion fiscales aux lois du pays de Nouvelle-Calédonie¹²¹. La banque requérante critiquait notamment les dispositions de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, dans leur rédaction issue de la loi du pays du 18 décembre 2015, limitant la déduction des frais généraux afférents aux activités exercées en Nouvelle-Calédonie par des entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de ce territoire. Dans le cadre de l'imposition du bénéfice servant de base à l'impôt néo-calédonien sur les sociétés et activités métallurgiques ou minières, ce dispositif prévoyait un plafonnement drastique de la déductibilité de ces frais à hauteur de 5 % du montant des services extérieurs payés par les entreprises à leurs sièges ou directions situés en dehors du territoire néo-calédonien¹²². Alors que la requérante avait obtenu le renvoi¹²³ d'une QPC relativement large, dirigée contre les principaux articles de la loi du pays de 2015, le Conseil a sensiblement restreint son champ pour ne faire porter son contrôle que sur les mots « dans la limite de 5 % du montant des services extérieurs, au sens de la comptabilité privée » figurant à la première phrase du premier alinéa du paragraphe V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et sur la seconde phrase de ce même alinéa¹²⁴. En réponse au moyen principal tiré de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, le Conseil a tout d'abord constaté que les dispositions en litige « instituent une différence de traitement entre les entreprises, pour la déductibilité de leurs frais généraux, selon que le siège social, la direction ou l'entreprise à laquelle elles sont liées, auquel ces frais ont été payés, est situé ou non hors du territoire de la Nouvelle-Calédonie »¹²⁵. Examinant l'objectif poursuivi par le législateur, il a relevé que ce dernier entendait « lutter contre les transferts indirects de bénéfices consistant pour les entreprises établies en Nouvelle-Calédonie à réduire leur bénéfice imposable en surévaluant le montant des frais généraux qu'elles acquittent à des entreprises situées hors de ce territoire avec lesquelles elles entretiennent des liens »¹²⁶. Contrôlant la pertinence de ce dispositif, il a considéré que « le législateur du pays s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels pour établir cette présomption de transfert indirect de bénéfices »¹²⁷, l'administration ne disposant pas des mêmes pouvoirs de vérification et de contrôle que sur les entreprises situées en Nouvelle-Calédonie. Il a toutefois formulé une réserve d'interprétation aux termes de laquelle il a précisé que « ces dispositions ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que l'entreprise soit autorisée à apporter la preuve que la part de ses frais généraux qui excède le montant de 5 % de ses services extérieurs

120. *Cons. const.*, 7 janv. 2020, n° 2019-819 QPC, *Sté Casden Banque populaire* : *Dr. fisc.* 2020, n° 2, *act.* 16.

121. En application de l'article 107 de la loi organique du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie, « les dispositions d'une loi du pays peuvent faire l'objet d'une question prioritaire de constitutionnalité, qui obéit aux règles définies par les articles 23-1 à 23-12 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ».

122. Le plafond de 5 % s'apprécie par rapport au montant des services extérieurs et non par rapport au montant global des frais généraux.

123. *CE*, 10^e et 9^e ch., 4 oct. 2019, n° 432615, *Casden Banque Populaire SA* : *JurisData* n° 2019-017171 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 43, *comm.* 420, *concl.* A. Iljic.

124. *Cons. const.*, 7 janv. 2020, n° 2019-819 QPC, *Sté Casden Banque populaire*, pt 13.

125. *Ibid.*, pt 17.

126. *Ibid.*, pt 18.

127. *Ibid.*, pt 20.

ne correspond pas à un transfert indirect de bénéfices. Sous cette réserve, les dispositions contestées, qui ne conduisent par ailleurs pas à une imposition confiscatoire, ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant les charges publiques¹²⁸. Écartant les autres griefs¹²⁹, le Conseil constitutionnel a déclaré, sous cette réserve, les dispositions litigieuses conformes à la Constitution.

La décision *Casden Banque populaire* fait application de solutions jurisprudentielles désormais bien établies. D'une part, sur le terrain de l'égalité devant la loi, l'admission de la différence de traitement en fonction du lieu d'établissement des sociétés à raison de l'étendue des pouvoirs de vérification et de contrôle de l'administration était prévisible compte tenu notamment de la jurisprudence *Cosfibel Premium*¹³⁰ de 2019. D'autre part, sur le terrain de l'égalité devant les charges publiques, la mise en œuvre de la réserve issue des décisions *Boisselier*¹³¹ et *AFEP*¹³² prohibant les présomptions irréfragables de fraude apparaissait évidente dès lors que le Conseil a fait le choix de privilégier l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales dans son analyse des dispositions litigieuses. À cet égard, il faut souligner que le Conseil a retenu cet objectif en se fondant sur les travaux préparatoires et les débats parlementaires de 2015 alors même que le congrès et le gouvernement de Nouvelle-Calédonie – le Premier ministre n'ayant pas produit d'observations – mettaient en avant d'autres objectifs¹³³. S'inscrivant dans la lignée de sa jurisprudence antérieure, le Conseil constitutionnel a passé sous silence les autres difficultés que posait le dispositif de plafonnement des frais généraux au regard des exigences de l'article 13 qu'avait rapidement évoquées Anne Iljic dans ses conclusions sur la décision de renvoi¹³⁴.

128. *Ibid.*, pt 21.

129. Étaient également invoqués un grief tiré de l'existence d'une triple imposition confiscatoire à raison de la réintégration de la part non déductible des frais généraux qui rejaillit sur d'autres impositions, notamment celles mises à la charge du siège social ou de la direction – que le Conseil a lapidairement rejeté au considérant 21 – et des critiques fondées sur l'incompétence négative du législateur néo-calédonien et la rétroactivité de la mesure que le Conseil constitutionnel que le Conseil a pu facilement écarter sur le fondement de jurisprudences bien établies.

130. *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.

131. *Cons. const.*, 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, *Boisselier* : *Dr. fisc.* 2011, n° 7, *comm.* 219, *note M. Pelletier*.

132. *Cons. const.*, 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, *Assoc. française des entreprises privées (AFEP) et a.* : *Dr. fisc.* 2015, n° 12, *comm.* 223, *note P. Kouraleva-Cazals*.

133. *V. commentaire*, p. 16. On peut raisonnablement présumer qu'ont été avancées des justifications similaires à celles présentées devant le Conseil d'État lors de l'examen du renvoi de la QPC (difficultés de contrôle, lutte contre l'optimisation fiscale, volonté de favoriser le développement économique du territoire...) – justifications qu'Anne Iljic avait écartées dans ses conclusions sur cette affaire.

134. On pense notamment aux difficultés nées de l'articulation des dispositions des lois du pays avec celles de la convention fiscale franco néo-calédonienne de 1983, qui prévoit un plafond d'imposition des bénéfices des entreprises françaises. Dans sa décision *SMABTP* du 18 décembre 2019 (*CE*, 10^e et 9^e ch., 18 déc. 2019, n° 429996, *Sté mutuelle d'assurance du bâtiment et des travaux publics (SMABTP)* : *Dr. fisc.* 2020, n° 2, *act.* 15 ; *RJF* 3/2020, n° 258), le Conseil d'État avait déjà esquivé les difficultés liées au statut normatif de cette convention. Ainsi que l'observe la note de pied d'arrêt publiée à la *RJF* à propos de cette dernière décision « la question prioritaire de constitutionnalité posée par la société invitait le Conseil d'État à confronter la loi du pays et la convention fiscale, deux normes de valeur législative, et à se prononcer sur la possibilité constitutionnelle pour le législateur du pays de déroger à une convention fiscale signée par le territoire avec la France. Le Conseil d'État n'a pas eu à se prononcer sur cette question compte tenu de son interprétation des dispositions de l'article Lp 15 du Code des impôts de la Nouvelle-Calédonie relatives aux

10 - Dans la décision *Thierry A* du 31 janvier 2020¹³⁵, le Conseil constitutionnel devait se prononcer sur la constitutionnalité des dispositions des articles 156 et 199 octodécies du CGI relatives au régime fiscal de la prestation compensatoire. Plus précisément, était contestée « l'impasse fiscale » – pour reprendre les termes de Marie-Astrid Nicolazo de Barmon dans ses conclusions sur la décision de renvoi¹³⁶ – dans laquelle se trouvent les ex-époux en présence d'une prestation compensatoire « mixte » constituée, d'une part, sous forme de rentes et s'accompagnant, d'autre part, d'un capital versé dans un délai inférieur à 12 mois à compter du divorce. À raison de la combinaison des articles 156 et 199 octodécies, de telles prestations compensatoires sont exclues du bénéfice de tout avantage fiscal – qu'il s'agisse de la déductibilité du revenu global, prévue à l'article 156 du CGI, ou du bénéfice de la réduction d'impôt de 25 %, instituée à l'article 199 octodécies¹³⁷. Après un rappel des dispositions civiles et fiscales relatives à la prestation compensatoire¹³⁸, le Conseil va constater la différence de traitement tenant à ce que « tous les versements effectués en exécution d'une prestation compensatoire bénéficient d'un avantage fiscal, exceptés les versements en capital effectués sur une période inférieure à douze mois lorsqu'ils s'accompagnent d'une rente »¹³⁹. Ayant choisi de restreindre la QPC aux seules dispositions de l'article 199 octodécies¹⁴⁰, il va examiner la pertinence de l'objectif de lutte contre l'optimisation fiscale avancé par le législateur lors de l'institution, en 2001, de cette réduction d'impôt¹⁴¹. Exerçant un contrôle entier sur ce motif, il observe que « le simple fait qu'un versement en capital dans un délai de douze mois s'accompagne d'une rente ne saurait suffire à identifier une stratégie d'optimisation fiscale dès lors que les modalités de versement d'une prestation compensatoire, qui dépendent de la situation financière des époux, sont soit déterminées par le juge en fonction de l'âge ou de l'état de santé du créancier, soit homologuées par lui en fonction du caractère équitable des droits et obligations des époux »¹⁴². Il ajoute, « au surplus »¹⁴³, que le dispositif est entaché d'incohérence par rapport aux objectifs – non fiscaux – poursuivis par le législateur dès lors que « même si la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octodécies avait pour objet de favoriser le règlement rapide des conséquences financières d'un divorce, les dispositions contestées n'y contribuent pas dès lors qu'un

sociétés commercialisant des produits d'assurance, ce qui lui a permis d'écarter par un « en tout état de cause » l'argumentation de la société ».

135. *Cons. const.*, 31 janv. 2020, n° 2019-824 QPC, *Thierry A* : *Dr. fisc.* 2020, n° 6-7, *act.* 41.

136. *CE*, 9^e et 10^e ch., 15 nov. 2019, n° 434325 : *Dr. fisc.* 2020, n° 2, *comm.* 59, *concl. M.-A. Nicolazo de Barmon* ; *RJF* 2/2020, n° 161.

137. *V. CE*, 3^e et 8^e ss-sect., 15 avr. 2016, *Delattre*, n° 376785 : *Dr. fisc.* 2016, n° 24, *comm.* 373, *concl. V. Daumas* ; *JurisData* n° 2016-007201 ; *Dr. famille* 2016, n° 7-8, *comm.* 167, *obs. F. Douet* ; *RJF* 7/2016, n° 589.

138. *Cons. const.*, 31 janv. 2020, n° 2019-824 QPC, *Thierry A*, pts 7 à 9.

139. *Ibid.*, pt 10.

140. *Ibid.*, pt 5. Cette volonté de restreindre le champ de la QPC au seul article 199 octodécies paraît pouvoir s'expliquer par la volonté du Conseil d'éviter les effets de bord qu'aurait une déclaration d'inconstitutionnalité de l'article 156 du CGI et qu'avait mis en lumière Marie-Astrid Nicolazo de Barmon dans ses conclusions sur la décision de renvoi. En effet, « corriger plutôt l'inégalité en censurant l'impossibilité de déduire le capital versé avant douze mois rendrait corrélativement les mêmes sommes imposables entre les mains de leurs bénéficiaires, alors qu'elles ne le sont pas actuellement. En voulant corriger une inégalité de traitement du côté des débiteurs, on en créerait une nouvelle du côté des bénéficiaires, entre ceux dont le conjoint a pu verser le capital dans le délai d'un an, qui ne seraient pas imposés sur les sommes ainsi versées, et les autres, qui le seraient ». On ajoutera que le renvoi d'une nouvelle QPC dirigée contre les dispositions de l'article 156 du CGI, dans l'affaire *Rémi V* (V. n° 6), a conduit le Conseil à ne pas pouvoir éluder cette question.

141. *Cons. const.*, 31 janv. 2020, n° 2019-824 QPC, *Thierry A*, pt 11.

142. *Ibid.*, pt 12.

143. *Ibid.*, pt 13.

versement en capital sur une durée supérieure à douze mois accompagné d'une rente ouvre, lui, droit à une déduction fiscale de l'intégralité des sommes »¹⁴⁴. Déclarant les dispositions litigieuses de l'article 199 octodécies – qui ne sont plus en vigueur¹⁴⁵ – contraires au principe d'égalité devant les charges publiques, il en conclut que cette inconstitutionnalité peut être « invoquée dans les instances introduites à la date de publication de la présente décision et non jugées définitivement »¹⁴⁶.

La décision *Thierry A* est une nouvelle confirmation des exigences de la jurisprudence constitutionnelle à l'égard des dispositifs visant à lutter contre l'optimisation fiscale. Le Conseil s'attache à exercer un contrôle effectif de la pertinence de ce motif au regard du dispositif qui lui est soumis. Préfigurant la décision *Rémi V*, rendue quelques semaines plus tard (V. n° 6), elle constitue le symétrique des décisions *Mi Développement 2*¹⁴⁷ et *Zimmer Biomet France Holdings*¹⁴⁸ de 2018. Alors que dans ces deux affaires, le Conseil avait vérifié et admis la possibilité d'une optimisation fiscale¹⁴⁹ de nature à justifier la constitutionnalité des dispositions qui lui étaient déférées, la solution est ici diamétralement opposée : faute de pouvoir caractériser une optimisation fiscale potentielle, les dispositions sont déclarées inconstitutionnelles. Au cas particulier, le défaut de pertinence de ce motif tiré de ce que « le simple fait qu'un versement en capital dans un délai de douze mois s'accompagne d'une rente ne saurait suffire à identifier une stratégie d'optimisation fiscale dès lors que les modalités de versement d'une prestation compensatoire, qui dépendent de la situation financière des époux, sont soit déterminées par le juge en fonction de l'âge ou de l'état de santé du créancier, soit homologuées par lui en fonction du caractère équitable des droits et obligations des époux » est aggravé par l'évolution des législations civile et fiscale. À l'origine, en 2001, le mécanisme de réduction d'impôt était réservé

aux cas de divorces pour requête conjointe dans lesquels le montant et les modalités de versement de la prestation compensatoire sont fixés conventionnellement par les parties. Si cette circonstance pouvait certes favoriser les perspectives d'arrangements fiscaux entre ex-époux, l'argument tiré de la lutte contre l'optimisation fiscale négligeait toutefois l'intervention nécessaire du juge pour l'homologation de l'accord. L'évolution de la législation civile intervenue en 2004 et l'extension corrélatrice des possibilités d'allouer des prestations compensatoires « mixtes » aux divorces contentieux affaiblissait sensiblement ce qui pouvait rester de cet argument. En revanche, l'argument de la lutte contre l'optimisation fiscale pourrait retrouver une certaine pertinence à compter de 2016 et de l'instauration d'un divorce sans juge de sorte que la jurisprudence *Thierry A* pourrait ne pas être immédiatement transposée aux dispositions applicables depuis le 1^{er} janvier 2017¹⁵⁰. Toutefois, le motif tiré du défaut de rationalité et de cohérence de la mesure au regard des objectifs non fiscaux poursuivis par le législateur – qu'a également retenu le Conseil constitutionnel – demeure valable et devrait ainsi être de nature à faciliter la mise en évidence de l'inconstitutionnalité des dispositions applicables au titre de la période postérieure au 1^{er} janvier 2017. Bien qu'il soit plus facile d'imaginer des potentialités d'optimisation fiscale en l'absence d'intervention du juge¹⁵¹, il n'en demeure pas moins que cette mesure ne peut toujours pas être justifiée par l'objectif de règlement rapide des effets du divorce que recherchait le législateur de 2001. Son calibrage reste ainsi défaillant et pourrait expliquer la raison pour laquelle le Conseil a choisi de faire référence à l'objet de la loi¹⁵² plutôt qu'aux objectifs du législateur¹⁵³ pour censurer les dispositions renvoyées. Signalons que cette « fenêtre » d'inconstitutionnalité potentielle est, au demeurant, relativement réduite, le législateur ayant choisi la voie de l'harmonisation dans la loi de finances pour 2021 en étendant le régime fiscal des prestations compensatoires « classiques » aux prestations compensatoires « mixtes ».

II - La décision *Sté Les sablières de l'Atlantique* du 7 février 2020¹⁵⁴ porte sur les dispositions relatives à l'assiette et au taux de la redevance d'archéologie préventive – qui a une nature fiscale¹⁵⁵ – et les difficultés qu'elles génèrent à l'égard de travaux menés sur le sous-sol marin, dont les particularités n'étaient alors pas prises en compte¹⁵⁶. Exploitant une concession minière de sables siliceux sur

144. *Ibid.*, pt 13.

145. *Ibid.*, pt 17. Bien que les dispositions du II de l'article 199 octodécies n'aient pas été modifiées, celles du I auxquelles il est renvoyé ont été aménagées par la loi 2016-1547 du 18 novembre 2016 instituant le divorce par consentement mutuel non judiciaire.

146. *Cons. const.*, 31 janv. 2020, n° 2019-824 QPC, *Thierry A*, pt 18. La formule figurant dans le commentaire de la décision fait apparaître une volonté de limitation de la portée de la décision en précisant que « cette inconstitutionnalité ne pouvait être invoquée que dans les instances introduites à la date de publication de la décision et non jugées définitivement (paragr. 17 et 18) » (p. 17), alors que la note de pied d'arrêt publiée à la RJF retient une portée plus étendue, conformément à la solution dégagée dans l'avis contentieux *SAS Bourgogne Primeurs* (CE, 8^e et 3^e ch., avis, 6 févr. 2019, n° 425509 et 425511, *Sté Bourgogne Primeurs* et M. A. B : Dr. fisc. 2019, n° 11, comm. 207, concl. K. Ciavaldini, note C. Cassan, L. Simo, préc. ; RJF 5/2019, n° 479), en indiquant que : « La déclaration d'inconstitutionnalité peut ainsi être invoquée non seulement pour les instances déjà introduites devant le juge et non encore jugées définitivement mais aussi en cas de présentation de réclamations intervenues postérieurement à la présente décision sous réserve qu'elles soient présentées dans le délai général de réclamation prévu à l'article R. 196-1 du LPF (V. en ce sens les commentaires aux Cahiers du Conseil constitutionnel de la décision *Cons. const.* 10 mai 2016, 2016-539 QPC préc. – V. également CE, 8^e et 3^e ch., avis, 6 févr. 2019, n° 425509 et 425511, *Sté Bourgogne Primeurs* et M. A. B : Dr. fisc. 2019, n° 11, comm. 207, concl. K. Ciavaldini, note C. Cassan, L. Simo, préc. ; RJF 5/2019, n° 479, chron. V. Villette ; RJF 4/2019, p. 431). Les contribuables qui se sont vu appliquer les dispositions déclarées inconstitutionnelles pourront donc se prévaloir de la censure pour toutes les impositions pour lesquelles un recours contentieux peut encore être engagé (soit l'impôt sur les revenus des années 2017, 2018 et 2019) » : RJF 4/2020, n° 375.

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

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

149. Dans la décision *Mi Développement 2*, était employée la périphrase du « cumul d'avantages fiscaux » pour désigner l'optimisation fiscale.

150. V. S. Bernard et Z. Brémond, *Le régime fiscal de la prestation compensatoire recadré par le Conseil constitutionnel. Quand le droit fiscal de la faille se heurte à l'égalité devant les charges publiques* : RFP 2020, étude 4, spéc. n° 3.

151. Se poserait également la question, sous l'angle du principe d'égalité devant la loi, de la validité d'une telle différence de traitement liée à l'existence d'une décision de justice qui, à la lumière de la jurisprudence postérieure *Rémi V*, semble difficilement pouvoir être admise.

152. *Cons. const.*, 31 janv. 2020, n° 2019-824 QPC, *Thierry A*, pt 14.

153. Sur le terrain du principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil précise habituellement que « le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ». Dans la présente affaire, il juge que « le législateur ne s'est pas fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi » (pt 14). Si cette formule globalisante est parfois employée lorsque le Conseil procède à un contrôle combiné sur le fondement des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, son usage étonne dans le cadre d'une décision se plaçant uniquement sous le timbre du principe d'égalité devant les charges publiques.

154. *Cons. const.*, 7 févr. 2020, n° 2019-825 QPC, *Sté Les sablières de l'Atlantique* : Dr. fisc. 2020, n° 8, act. 55.

155. *Cons. const.*, 31 juillet 2003, n° 2003-480 DC, *Loi relative à l'archéologie préventive*.

156. Établie en fonction d'un tarif au m² uniforme, la redevance pénalise particulièrement les activités exercées sur le sous-sol marin, lesquelles s'étendent sur des superficies généralement bien plus importantes que les activités terrestres. Postérieurement aux années en litige dans cette affaire, le législateur est intervenu – dans la loi du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 – pour aménager les règles de calcul de la redevance à l'égard des travaux réalisés sur le sol de la haute mer ou sur le domaine

le domaine public maritime, la société a contesté son assujettissement à la redevance d'archéologie préventive. À cette occasion, elle a présenté une QPC dirigée contre les dispositions du Code du patrimoine relatives au barème de cette imposition. Exerçant son contrôle sous l'angle du respect du principe d'égalité devant les charges publiques¹⁵⁷, le Conseil a commencé par rappeler les dispositions de l'article L. 524-2 du Code du patrimoine¹⁵⁸. Il a ensuite regardé comme inopérant le grief tiré du caractère confiscatoire de la redevance : « d'une part, la redevance a pour fait générateur l'autorisation administrative de procéder à des travaux. Lorsque ces travaux servent à une activité économique, la redevance ne peut donc être perçue qu'après la décision d'engager cette activité et de solliciter cette autorisation. D'autre part, compte tenu des modalités de calcul de l'imposition, la personne qui projette de réaliser ces travaux est en mesure de connaître le montant de la redevance, avant même de s'engager dans cette activité. Enfin, si elle décide de réaliser ces travaux, elle peut tenir compte de ce montant pour apprécier la rentabilité économique de son activité et fixer en conséquence le niveau de ses prix »¹⁵⁹. Contrôlant la rationalité des dispositions, il a considéré qu'en « instituant la redevance en cause, le législateur a entendu contribuer au financement du service public de l'archéologie préventive, qui a pour objet, selon l'article L. 521-1 du même code, d'assurer, « à terre et sous les eaux », la détection, la conservation ou la sauvegarde des éléments du patrimoine archéologique affectés ou susceptibles d'être affectés par les travaux concourant à l'aménagement. À cette fin, le législateur a soumis à cette imposition les personnes qui entendent effectuer des travaux affectant le sous-sol et a retenu, comme règle d'assiette, la surface au sol de ces travaux. Dès lors, même si certains types de travaux, tels que ceux affectant le sous-sol marin, peuvent porter sur des surfaces très étendues, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec le but poursuivi »¹⁶⁰. Enfin, il a estimé qu'« eu égard au montant retenu de cinquante centimes d'euro par mètre carré, les dispositions contestées n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »¹⁶¹. Rejetant le grief tiré de méconnaissance du principe d'égalité, il a déclaré les dispositions litigieuses conformes à la Constitution¹⁶².

Passée relativement inaperçue¹⁶³, la décision *Sté Sablières de l'Atlantique* marque une inflexion notable de la jurisprudence constitutionnelle en limitant sensiblement les perspectives d'invocation du caractère excessif ou confiscatoire d'un prélèvement. Déjà engagée l'année précédente¹⁶⁴, cette orientation jurisprudentielle tend à réduire la portée de ce grief qui, à ce jour, n'a jamais pu prospérer dans le cadre de la fiscalité des entreprises. L'intérêt de la décision tient à l'effort consenti par le Conseil pour justifier de l'inopérance de ce moyen au regard des caractéristiques de l'imposition. Il prend en compte trois paramètres : le fait générateur de l'imposition, la prévisibilité de son montant ainsi que sa répercussion sur les prix pratiqués

par l'entreprise. Tels qu'éclairés par le commentaire accompagnant la décision¹⁶⁵, le raisonnement et la solution retenus par le Conseil constitutionnel ne sont toutefois guère convaincants. En effet, l'essentiel de l'analyse conduit à rechercher, en substance, si le contribuable a pu être « pris en traître » par un prélèvement qu'il ne pouvait anticiper sans jamais s'intéresser au poids de l'impôt ainsi mis à sa charge¹⁶⁶. Le Conseil introduit ainsi des considérations subjectives – voire moralisatrices – pour la mise en œuvre du grief tiré du caractère confiscatoire ou excessif de l'imposition¹⁶⁷. Dans ce cadre, l'argument tiré de la prise en compte de l'imposition « pour apprécier la rentabilité économique de son activité et fixer en conséquence le niveau de ses prix » apparaît particulièrement accommodant. D'une part, à rebours des représentations traditionnelles, il n'est pas réservé aux impositions indirectes pouvant être répercutées sur les prix mais concerne l'ensemble des impositions frappant les entreprises¹⁶⁸. D'autre part, il marque un renoncement de la part du Conseil à examiner le caractère prohibitif d'un prélèvement sur l'activité économique qu'on avait cru pouvoir déduire de précédentes décisions¹⁶⁹.

165. Selon le commentaire officiel (p. 14 et 15), « – d'une part, « la redevance a pour fait générateur l'autorisation administrative de procéder à des travaux ». L'imposition peut donc être liée, comme dans le litige à l'origine de la QPC, à la seule autorisation d'exercer une activité économique. Elle s'applique ainsi à une base taxable située très en amont de la création de richesse ou de la formation d'un revenu par l'entreprise. En outre, comme l'a relevé le Conseil, « la redevance ne peut donc être perçue qu'après la décision d'engager cette activité et de solliciter cette autorisation ». L'imposition s'analyse ainsi comme une forme de « droit d'entrée » pour exercer l'activité en cause ; – d'autre part, compte tenu des modalités de calcul de cette imposition (un tarif unique appliqué à la superficie du terrain d'assiette des travaux), l'entreprise dispose des éléments lui permettant de « connaître le montant de la redevance, avant même de s'engager dans cette activité ». Elle peut ainsi déterminer, avant le début des travaux, le montant qu'elle devra verser au titre de la redevance ; – dans ces conditions, si l'entreprise décide de réaliser ces travaux, elle a la possibilité de tenir compte du montant de la redevance « pour apprécier la rentabilité économique de son activité et fixer en conséquence le niveau de ses prix ». Autrement dit, l'entreprise peut tenir compte de la redevance pour réaliser ses calculs économiques ».

166. Dans ses conclusions sur la décision de renvoi (*CE, 9^e et 10^e ch., 15 nov. 2019, n° 434325 : Dr. fisc. 2020, n° 2, comm. 59, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon ; RJF 2/2020, n° 161*), Marie-Astrid de Barmon relevait que la redevance d'archéologie préventive représentait 68 % du chiffre d'affaires de la société en 2011 et 81 % en 2012. À la suite de la QPC, la requérante a néanmoins obtenu satisfaction devant les juges d'appel sur un autre terrain, la Cour de Nantes confirmant la qualification d'aide d'État illégale de la redevance d'archéologie préventive – déjà retenue par les premiers juges – et la décharge de l'imposition, *V. CAA Nantes, 2^e ch., 23 oct. 2020, n° 18NT04279, min. c/ Sté Les Sablières de l'Atlantique : JCP A 2020, act. 667, veille L. Erstein ; AJDA 2021, note S. Nicinski, p. 103*.

167. Intellectuellement, de telles considérations ne semblent pas très éloignées du cadre d'analyse qu'on aurait pu imaginer être retenu dans le cadre d'un contrôle exercé en référence à la liberté d'entreprendre – dont on sait qu'elle ne peut être qu'exceptionnellement mobilisée en matière fiscale, *V. M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2019 : Dr. fisc. 2020, n° 12, étude 195, spéc. n° 3*. – *B. Lignereux, Précis de droit constitutionnel fiscal : LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2020, n° 767*.

168. On ajoutera que rien ne permet d'affirmer, dans la décision ou le commentaire l'accompagnant, qu'il conviendrait de distinguer, pour la mise en œuvre de cette grille d'analyse, selon qu'il s'agit d'impositions périodiques (notamment annuelles) ou d'impositions frappant une opération isolée.

169. Dans le commentaire officiel de la décision *Gurdebeke SA* du 17 septembre 2015 (*Cons. const., 17 sept. 2015, n° 2015-482 QPC, Sté Gurdebeke SA : JurisData n° 2015-020579 ; Environnement 2015, alerte 232 ; RJF 12/2015, n° 1041*. – *V. M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2015 : Dr. fisc. 2016, n° 10, étude 208, spéc. n° 8*) dans laquelle le Conseil avait écarté un grief tiré du caractère confiscatoire de la TGAP à raison des possibilités de répercussion de cet impôt prévues par le Code des douanes – que cite d'ailleurs le commentaire de la décision *Sablières de l'Atlantique* (p. 12) – était envisagée la possibilité que « s'agissant d'une taxe « répercutable », on pourrait toutefois estimer que c'est davantage son caractère

public maritime en baissant sensiblement le tarif applicable et en offrant la possibilité, dans certaines situations, d'obtenir une exonération de redevance en contrepartie d'une convention conclue avec l'État dans le cadre d'une opération d'évaluation archéologique.

157. *Cons. const., 7 févr. 2020, n° 2019-825 QPC, Sté Les sablières de l'Atlantique, pt 4*.

158. *Ibid.*, pt 5.

159. *Ibid.*, pt 6.

160. *Ibid.*, pt 7.

161. *Ibid.*, pt 8.

162. *Ibid.*

163. À l'exception de *B. Lignereux, Précis de droit constitutionnel fiscal : LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2020, n° 354*.

164. *V. M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2019 : Dr. fisc. 2020, n° 12, étude 195, spéc. n° 10 et 14*.

Il conviendra d'être attentif aux glissements qui sont susceptibles d'affecter cette nouvelle grille d'analyse de l'opérance du grief tiré du caractère confiscatoire ou excessif de l'imposition : si elle est ici consacrée à l'égard d'un prélèvement « qui n'est assis directement ni sur un facteur de production ni sur un revenu et dont le fait générateur précède l'opération qu'elle projette d'effectuer »¹⁷⁰, elle pourrait assez facilement être étendue au-delà de ce cadre¹⁷¹. Quelques mois plus tard, la Cour de cassation s'est d'ailleurs assez largement inspirée de la grille d'analyse dégagée dans la décision Sablières de l'Atlantique pour refuser de renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions des articles 1560 et 1563 du CGI relatives à l'impôt sur les spectacles¹⁷² – dont les caractéristiques diffèrent pourtant assez nettement de celles de la redevance d'archéologie préventive.

S'agissant des autres branches du principe d'égalité devant les charges publiques, la décision appelle moins de commentaires. Au regard des objectifs poursuivis par le législateur – le financement du service public de l'archéologie préventive dont les missions « à terre et sous les eaux » sont énoncées à l'article L. 521-1 du Code du patrimoine – la surface au sol des travaux constitue un critère objectif et rationnel. Bien que cette règle d'assiette pénalise les entreprises effectuant des travaux sur le sous-sol marin, la censurer aurait signifié invalider un traitement uniforme de situations différentes – dont on sait qu'il ne donne pas prise à la critique sous l'angle du principe d'égalité devant la loi. Même si l'évolution de la législation au titre des années postérieures, au travers d'un allègement de la redevance grevant les travaux réalisés en mer, confortait le bien-fondé des griefs avancés par la requérante, la rédaction des dispositions renvoyées au Conseil constitutionnel rendait difficile le prononcé d'une déclaration d'inconstitutionnalité, qui aurait dû être accompagnée d'une réécriture complète de ces dispositions.

12 - Dans sa décision *Sté Beraha* du 31 juillet 2020¹⁷³, le Conseil constitutionnel a déclaré inconstitutionnelles les dispositions de l'article 210 F du CGI privant du bénéfice du taux réduit d'IS les entreprises cédant des locaux professionnels destinés à être transformés en logements à des personnes morales non soumises à l'IS. Institué par la loi du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, cet avantage fiscal était subordonné, initialement, au respect de trois conditions tenant à la qualité du cessionnaire, à la nature professionnelle des locaux et, enfin, à leur transformation en logement. Dans le cadre d'une QPC de jalousie, la société requérante critiquait plus

particulièrement la pertinence, au regard de l'objectif de création de logements mis en avant par le législateur, de cette première condition exigeant que le cessionnaire soit une personne morale soumise à l'IS. Se plaçant sur le terrain du principe d'égalité devant les charges publiques¹⁷⁴, le Conseil a commencé par rappeler la teneur du dispositif de l'article 210 F du CGI¹⁷⁵ ainsi que l'objectif du législateur : « en instituant un taux réduit d'imposition des plus-values de cession de locaux professionnels en vue de leur transformation en locaux à usage d'habitation, le législateur a entendu favoriser la création de logements »¹⁷⁶. Examinant la portée des dispositions contestées, il relève qu'elles « font dépendre du régime fiscal du cessionnaire le bénéfice, par le cédant, de ce taux réduit d'imposition. Ainsi, par exemple, l'application de ce taux réduit est exclue lorsque la cession a été réalisée au profit d'une personne morale non soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés et qui n'est pas non plus autorisée à opter en faveur de son assujettissement à cet impôt. Tel est le cas notamment, en application des articles 239 et 239 ter du CGI, des sociétés civiles de construction-vente, qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente. De même, l'application de ce taux réduit est exclue lorsque le cessionnaire est une société en nom collectif ou en commandite simple, dans lesquelles, en principe, chacun des associés est personnellement soumis à l'impôt, alors qu'un cessionnaire de même forme sociale mais ayant, quant à lui, opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ouvre droit au bénéfice de ce taux réduit »¹⁷⁷. Procédant à un contrôle de cohérence des dispositions litigieuses, le Conseil considère qu'« il n'y a pas de lien entre le régime fiscal du cessionnaire et sa capacité à respecter son engagement de transformer en logements les locaux cédés. Par conséquent, en réservant l'application de l'avantage fiscal aux plus-values de cessions réalisées au profit d'une personne morale « soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun »¹⁷⁸. Estimant ces dispositions contraires au principe d'égalité devant les charges publiques¹⁷⁹, il déclare les mots « soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun » figurant au a du paragraphe I de l'article 210 F du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 contraires à la Constitution. Il précise que la déclaration d'inconstitutionnalité « est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de publication de la présente décision »¹⁸⁰.

Se plaçant dans le sillage d'une jurisprudence bien établie¹⁸¹, la décision *Sté Beraha* est une application relativement classique du contrôle de cohérence exercé sous l'angle du principe d'égalité devant les charges publiques en matière de fiscalité incitative. La circonstance que l'objectif de création de logements soit aussi nettement mis en avant dans les travaux préparatoires et l'évaluation du projet de loi de finances¹⁸² rendait particulièrement facile cet exercice. Le critère de

prohibitif que confiscatoire qui pourrait caractériser une méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques » (p. 14).

170. V. *commentaire* p. 14. La lecture de la décision et de son commentaire ne permet pas de savoir si le grief tiré du caractère excessif ou confiscatoire de l'impôt serait réservé aux impositions frappant un revenu ou un facteur de production.

171. Il serait relativement aisé de l'appliquer à des impositions dont le fait générateur est concomitant ou postérieur à la réalisation d'une opération ou d'une activité en opposant à des requérants qu'ils auraient dû ou pu tenir compte de ces impositions pour réaliser leurs calculs économiques, V. *commentaire* p. 15.

172. *Cass. com.*, 18 nov. 2020, n° 20-11.804 : *JurisData* n° 2020-018963. La Cour de cassation a estimé qu'« il n'est pas démontré que l'impôt sur les spectacles fasse peser sur les redevables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives dans la mesure où, pour les cercles et maisons de jeux, il est calculé selon des taux appliqués par palier de recettes annuelles, constituées, selon l'article 147 de l'annexe IV du même code, du montant intégral de la cagnotte des jeux d'argent pratiqués, c'est-à-dire le produit brut des jeux encaissés par l'établissement concerné à l'occasion des parties engagées, et où le taux maximal de cette imposition est de 70 %, ce qui permet à l'exploitant de prévoir le montant de la marge brute qu'il pourra dégager de son activité en fonction de ses anticipations de recettes, d'engager ainsi, sous sa seule responsabilité, les débours et dépenses nécessaires à son organisation et de percevoir l'éventuel solde positif, improprement qualifié de recettes nettes par M. X ».

173. *Cons. const.*, 31 juill. 2020, n° 2020-854 QPC : *Dr. fisc.* 2020, n° 36, act. 275.

174. *Ibid.*, pt 4.

175. *Ibid.*, pt 5.

176. *Ibid.*, pt 6.

177. *Ibid.*, pt 7.

178. *Ibid.*, pt 8.

179. *Ibid.*, pt 9.

180. *Ibid.*, pt 12.

181. *Cons. const.*, 8 févr. 2018, n° 2017-689 QPC, *Suzanna* : *JurisData* n° 2018-002445 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 7-8, act. 79 ; *RFP* 2018, act. 41 ; *RJF* 4/18, n° 417 – à propos de la condition d'inscription au RCS pour le régime des locations meublées. – *Cons. const.*, 14 oct. 2016, n° 2016-587 QPC, *Épx Fischer* : *JurisData* n° 2016-021383 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 42-43, act. 609 ; *RJF* 2017, n° 57 ; *FR* 45/2016, inf. 4, p. 6. – *Cons. const.*, 19 oct. 2017, n° 2017-663 QPC, *Épx Tartarin* : *JurisData* n° 2017-020246 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 6, comm. 173, note M.-C. Lefebvre – à propos des indemnités de départ en retraite des agents d'assurances.

182. V. *commentaire* p. 4.

l'assujettissement du cessionnaire à l'IS – que le cédant ne maîtrise pas¹⁸³ – était d'autant moins pertinent au regard de cet objectif qu'il ne pouvait être regardé comme un indice révélant une propension plus importante des cessionnaires à la transformation de locaux professionnels en logements. En effet, les sociétés civiles de construction-vente (SCCV) qui constituent pourtant des acteurs importants du secteur ne sont pas soumises à l'IS et ne peuvent opter en faveur de leur assujettissement. En insistant sur ce point¹⁸⁴, le Conseil n'a eu aucune difficulté à mettre en évidence le ciblage défaillant de cette condition – que le législateur a d'ailleurs corrigée à compter de 2018 en étendant le bénéfice de l'avantage aux cessions au profit de SCCV. Compte tenu de la rédaction des dispositions litigieuses, le Conseil a fait le choix – le plus simple au plan légistique – de supprimer la condition de l'assujettissement à l'IS même si cette solution élargit la portée de la déclaration d'inconstitutionnalité au-delà du cadre du seul litige qui lui a été soumis. Pour l'avenir, le législateur a entériné cette extension en supprimant, à l'article 25 de la loi de finances pour 2021, toute condition d'assujettissement à l'IS de la personne morale cessionnaire.

13 - Déjà évoquée au regard du principe d'égalité devant la loi (V. n° 8), la décision *Louis-Christophe A* relative à la taxe forfaitaire sur les objets précieux mérite d'être également mentionnée sous l'angle du principe d'égalité devant les charges publiques. On sait que le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence fondée sur les dispositions de l'article 13 de la Déclaration prohibant, en principe, au nom de l'exigence de prise en compte des facultés contributives, les impositions assises sur des revenus dont les contribuables ne disposent pas¹⁸⁵. Dans cette affaire, le requérant avait présenté un moyen nouveau devant le Conseil constitutionnel dirigé contre les dispositions du texte assujettissant à la taxe forfaitaire les exportations définitives – entendues comme de simples transferts physiques d'objets précieux – vers le territoire d'États tiers. Il estimait notamment que cette analyse, reposant sur une présomption de fraude, « aurait pour conséquence, lorsque l'exportation n'est pas suivie d'une vente, d'imposer le contribuable sur un revenu dont il ne dispose pas et, lorsqu'elle est bien suivie d'une vente et donne lieu à la perception d'une plus-value, de l'assujettir à une double imposition, à la taxe forfaitaire dans un premier temps et au régime général d'imposition des plus-values dans un second temps »¹⁸⁶. Plutôt que de suivre l'argumentation du Premier ministre tendant à opposer l'irrecevabilité à un grief qui n'avait pas été soumis au juge du filtre et qui, au demeurant, était sans rapport avec la situation du requérant, le Conseil constitutionnel a choisi de l'examiner pour mieux le rejeter. Il a tout d'abord relevé qu'il « ressort des travaux préparatoires de la loi du 19 juillet 1976 mentionnée ci-dessus, qui est à l'origine des dispositions contestées, que, en assujettissant à la taxe forfaitaire les exportations définitives hors de France, quel que soit l'objet de ces exportations, le législateur a entendu prévenir le risque que le bien soit soustrait, par l'exportation, à l'imposition forfaitaire en cas de cession ultérieure. Toutefois, il n'a pas instauré pour ce faire une présomption de fraude ou d'évasion fiscales mais seulement choisi d'avancer le moment où la capacité contributive que confère la détention de ce bien est imposée au moment où ce bien quitte définitivement le territoire de l'Union européenne »¹⁸⁷. Il considère par

ailleurs que « ces dispositions n'ont ni pour effet d'assujettir le contribuable à une imposition dont l'assiette inclurait une capacité contributive dont il ne disposerait pas ni pour effet de le soumettre à une double imposition »¹⁸⁸ pour en conclure que « le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté »¹⁸⁹.

Traité assez sommairement dans le commentaire accompagnant la décision¹⁹⁰, cet aspect de l'affaire traduit pourtant un net durcissement de la jurisprudence constitutionnelle. Tout en reconnaissant que la taxation des exportations définitives répond à des préoccupations de lutte contre la fraude fiscale – « prévenir le risque que le bien soit soustrait, par l'exportation, à l'imposition forfaitaire en cas de cession ultérieure »¹⁹¹ – le Conseil considère que le législateur n'a pas pour autant « institué une présomption de fraude ou d'évasions fiscales »¹⁹². Assez confuse et approximative, cette formule traduit probablement la volonté du Conseil de ne pas se placer dans le fil de sa jurisprudence *Boisselier/AFEP* prohibant les présomptions irréfragables de fraude fiscale. Si tel avait été le cas, l'absence de clause de sauvegarde permettant d'échapper à l'application de la taxe forfaitaire aurait été difficile à surmonter. Le Conseil choisit ainsi de se situer sur un autre terrain en considérant que la taxe vise à frapper, par anticipation, la capacité contributive que confère la détention d'un objet précieux. Cette solution interroge. D'une part, une telle construction vide de l'essentiel de sa portée l'interdiction d'asseoir l'impôt sur des éléments d'assiette non réalisés ou non disponibles¹⁹³. D'autre part, si comme le relève le commentaire accompagnant la décision, « à plusieurs reprises, le Conseil constitutionnel a ainsi pu rappeler que, par les différentes impositions sur la fortune, le législateur a pu valablement « frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits »¹⁹⁴, il convient de garder à l'esprit que la taxe forfaitaire – dont le taux est d'ailleurs sensiblement plus élevé que celui de l'ISF – n'est pas un impôt sur le patrimoine : elle entend imposer le revenu en se substituant à la taxation au titre des plus-values¹⁹⁵. Enfin, on soulignera que la solution adoptée à l'égard des exportations apparaît d'une cohérence douteuse au regard de la position que le Conseil a

188. *Ibid.*, pt 10.

189. *Ibid.*, pt 11.

190. V. p. 18 : « Ainsi, contrairement à l'argumentation développée par le requérant, il ne s'agissait pas d'instituer une présomption de fraude ou d'évasion fiscales en la matière, mais uniquement de frapper la "capacité contributive" du propriétaire du bien avant que la richesse que représente le bien ne sorte définitivement du champ de la taxe. Cette "capacité contributive" attachée à la détention d'un bien faisait que ne pouvait qu'être rejeté le grief selon lequel le législateur aurait imposé le contribuable sur un revenu qu'il ne possède pas. Il en allait de même de celui selon lequel ces dispositions pouvaient conduire à une double imposition, dans la mesure où les dispositions contestées ne prévoyaient nullement que la détermination de la plus-value éventuelle sur la vente après exportation ne devait pas tenir compte de cette taxation lors de l'exportation. Le requérant imputait aux dispositions contestées des effets qui n'étaient pas les leurs (paragr. 10) ».

191. *Cons. const.*, 27 nov. 2020, n° 2020-868 QPC, pt 9.

192. *Ibid.*, pt 9.

193. On peut difficilement admettre que le législateur a « seulement choisi d'avancer le moment où la capacité contributive que confère la détention de ce bien est imposée » (*cons.* 9) et affirmer, dans la foulée, que les dispositions en cause n'ont pas « pour effet d'assujettir le contribuable à une imposition dont l'assiette inclurait une capacité contributive dont il ne disposerait pas » (*cons.* 10). Au contraire, c'est bien parce que le législateur anticipe l'imposition de la capacité contributive que confère un bien que le contribuable se trouve assujéti à une imposition dont l'assiette inclue une capacité contributive dont il ne dispose pas encore – voire dont il ne disposera jamais.

194. V. *commentaire* p. 17.

195. V. *Cons. const.*, 27 nov. 2020, n° 2020-868 QPC, pt 13.

183. Bien que ni la décision ni le commentaire l'accompagnant ne retiennent explicitement cette circonstance, qui avait été pourtant mise en avant par le passé (*Cons. const.*, 19 oct. 2017, n° 2017-663 QPC, *Épx Tartarin*, pt 8), celle-ci a probablement joué un rôle.

184. *Cons. const.*, 31 juill. 2020, n° 2020-854 QPC, pts 7 et 8.

185. B. Lignereux, *Précis de droit constitutionnel fiscal* : LexisNexis, coll. *Précis fiscal*, 2020, n° 363 et s.

186. *Cons. const.*, 27 nov. 2020, n° 2020-868 QPC, pt 4.

187. *Ibid.*, pt 9.

retenue à l'égard des ventes réalisées dans les États tiers (V. n° 8). La taxation des exportations vise à prévenir le risque de disparition des biens des « radars fiscaux » à raison de leur transfert physique. Cette taxation était liée à l'idée selon laquelle les ventes réalisées dans les États tiers échappaient ensuite à la taxe forfaitaire¹⁹⁶. Toutefois, dès lors que l'on retient l'analyse suivant laquelle les ventes réalisées dans les États tiers entrent désormais dans le champ de la taxe forfaitaire – de sorte que le contribuable peut opter pour l'application du régime des plus-values – quel est l'intérêt de maintenir cette taxation à raison du simple transfert physique du bien ? La taxation des simples exportations n'est guère compréhensible si les ventes réalisées dans les États tiers – qui sont postérieures à ce transfert physique – sont de toute façon soumises à la taxe forfaitaire.

2. Chronique de l'article 8 de la Déclaration

14 - Bien que les décisions intéressant la matière fiscale rendues au cours de l'année 2020 n'aient fait qu'effleurer les questions répressives, la décision précitée *FNAIM et AFIL* du 15 octobre 2020¹⁹⁷ mérite d'être mentionnée sur ce point. L'intérêt de la décision tient principalement au silence dont elle fait preuve sur la question du principe de nécessité des peines. La fédération requérante adressait plusieurs critiques au dispositif répressif accompagnant le plafonnement des frais de commercialisation des intermédiaires qui s'articulaient toutes autour de la méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines¹⁹⁸. Si le Conseil a pu aisément rejeter les griefs ou les contourner au moyen d'une interprétation neutralisante de la loi, il n'a toutefois pas examiné le dispositif sous l'angle du principe de nécessité des peines. Pourtant, le plafond particulièrement élevé de l'amende due en cas de dépassement de plafond – « son montant ne peut excéder dix fois les frais excédant le plafond » – aurait pu justifier une analyse à la lumière de l'exigence de nécessité. Alors que la fraude fiscale est, depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018, sanctionnée d'une amende dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction et que les dispositions de l'article 131-38 du Code pénal prévoient que le taux des amendes appliquées aux personnes morales est le quintuple de celui prévu pour les personnes physiques, on peut s'étonner de l'absence de toute analyse d'une disposition autorisant à infliger une sanction pouvant atteindre dix fois les frais excédant le plafond fixé pour les frais d'intermédiation. La déclaration de conformité des dispositions de l'article 199 novodécies du CGI pourrait ainsi préfigurer le sort réservé aux dispositions

combinées des articles 1741 du CGI et 131-38 du Code pénal si elles venaient à lui être renvoyées¹⁹⁹.

15 - Très peu commentée, la décision *Jean-Guy C et a.*²⁰⁰ du 7 mai 2020 vient sensiblement restreindre les possibilités de censurer, par la voie constitutionnelle, les dispositions autorisant un cumul de sanctions administrative et pénale en prenant le contre-pied des raisonnements suivis à Luxembourg et à Strasbourg. Étaient en cause dans cette affaire les dispositions de l'article L. 131-11 du Code des juridictions financières relatives aux amendes pour gestion de fait. Se prévalant d'une atteinte au principe de nécessité des délits et des peines, les requérants soutenaient notamment que « d'autres poursuites pénales tendant à réprimer les mêmes faits que ceux sanctionnés par l'amende pour gestion de fait, protégeant les mêmes intérêts sociaux et aboutissant à des sanctions de même nature pourraient être engagées contre le comptable de fait. Tel serait le cas des poursuites pour abus de confiance, concussion, corruption passive, détournement de fonds publics et abus de biens sociaux »²⁰¹. Les requérants entendaient ainsi se placer dans le sillage de la jurisprudence *EADS* de 2015²⁰² sur la déclinaison constitutionnelle du principe *non bis in idem*. Pour rejeter la QPC, le Conseil constitutionnel a retenu une approche radicale : « la seule circonstance que plusieurs incriminations soient susceptibles de réprimer un même comportement ne peut caractériser une identité de faits au sens des exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 que si ces derniers sont qualifiés de manière identique. Si les incriminations mentionnées au paragraphe précédent sont susceptibles de réprimer des faits par lesquels une personne s'est rendue coupable de gestion de fait, elles ne se limitent pas, contrairement à cette dernière infraction, à cette seule circonstance. En effet, entrent dans les éléments constitutifs de ces premières infractions soit l'utilisation des fonds ou des valeurs, soit la mission ou les fonctions dont est investi celui qui les a maniés. Dès lors, ces infractions ne tendent pas à réprimer de mêmes faits, qualifiés de manière identique. En autorisant de tels cumuls de poursuites, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe de nécessité des délits et des peines²⁰³ ». Privilégiant la qualification des faits pour la mise en œuvre de l'*idem* – au sens du principe *non bis in idem* – le Conseil prend ainsi le contre-pied de la Cour de Strasbourg qui, depuis l'arrêt *Zolotoukhine*²⁰⁴ de 2009, retient la matérialité des faits

196. J. Cuber, *Taxation des cessions de métaux et objets précieux : les contribuables peuvent-ils gagner sur tous les tableaux ?* : Dr. fisc. 2014, n° 49, étude 660.

197. Cons. const., 15 oct. 2020, n° 2020-861 QPC : *JurisData* n° 2020-016541 ; Dr. fisc. 2020, n° 48, comm. 448, note S. Bernard et Z. Brémond.

198. Ainsi que le résume le Conseil, au paragraphe 4 de sa décision, « les parties requérantes reprochent, en dernier lieu, à ces dispositions de porter atteinte au principe de légalité des délits et des peines et d'être à cet égard entachées d'incompétence négative en raison, d'une part, du renvoi au pouvoir réglementaire de la détermination du niveau du plafonnement des frais d'intermédiation commerciale et du quantum de l'amende encourue en cas de dépassement de ce plafond, d'autre part, de l'absence de définition de la notion de "frais et commissions directs et indirects". Ce principe de légalité serait également méconnu du fait de l'incertitude dans laquelle se trouverait le vendeur quant à l'intention de l'acquéreur de demander effectivement le bénéfice de la réduction d'impôt. L'union de syndicats professionnels requérante dénonce, sur ce point, une violation du principe selon lequel « nul ne peut être punissable que de son propre fait ».

199. Pour un précédent refus de renvoi d'une QPC portant sur les dispositions de l'article 131-38 du Code pénal, V. Cass. crim., 19 avr. 2017, n° 17-90.004 : Dr. pén., n° 9, 2017, comm. 138, note V. Peltier.

200. Cons. const., 7 mai 2020, n° 2020-838/839 QPC.

201. *Ibid.*, pt 3.

202. Cons. const., 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC, *EADS* : *JurisData* n° 2015-005120 ; JCP G 2015, 369, note J.-H. Robert ; JCP G 2015, 368, note F. Sudre.

203. Pt 9.

204. CEDH, 10 févr. 2009, n° 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine c/ Russie* : JCP G 2009, I, 143, obs. F. Sudre ; D. 2009, p. 2014, note J. Pradel ; RSC 2009, p. 675, obs. D. Roets. – V. L. Ayrault, *Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2009* : Dr. fisc. 2010, n° 8-9, étude 209, spéc. n° 11. La CJUE retient une approche similaire (CJCE, 2^e ch., 9 mars 2006, aff. C-436/04, *Van Esbroeck* : *Europe* 2006, comm. 147, note F. Kauff-Gazin ; RSC 2006, p. 684, spéc. n° 10, note L. Idot). Bien que concernant la mise en œuvre de l'article 54 de la CAAS (Convention de Schengen), cette prise en compte de l'identité des faits concerne également l'article 50 de la Charte (V. CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson*, pt 21 : Dr. fisc. 2013, n° 40, comm. 460, note C. Brokelind ; JCP G 2013, 312, obs. F. Picod ; *Europe* 2013, comm. 154, obs. D. Simon ; RJF 6/2013, n° 681 ; AJP 2013, p. 270, obs. C. Copain ; RJF 2013, n° 681. – V. L. Bernardreau et O. Peiffert, *Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe* (janv./juin 2013) : Dr. fisc. 2013, n° 36, chron. 396, spéc. n° 3 à 6). Ainsi que le relève l'Avocat général dans ses conclusions sur l'arrêt de grande chambre *Akerberg Fransson*, il n'y a qu'en matière de concurrence que la CJUE ne se limite pas à la matérialité des faits et prend également en compte les intérêts protégés à raison de la dualité de systèmes normatifs en cause (le droit interne de la concurrence et le droit européen de la concurrence). V.

pour la mise en œuvre de l'article 4 du Protocole n° 7. Bien qu'elle ne soit nullement revendiquée, cette divergence d'analyse est parfaitement assumée. Le commentaire accompagnant la décision précise en ce sens : « ainsi, pour considérer que des faits font l'objet d'un cumul de poursuites similaires, le juge constitutionnel n'exige pas seulement que ces faits soient matériellement identiques, mais s'attache également à la qualification juridique que leur attache le législateur »²⁰⁵. Il convient enfin d'observer que la consécration d'une approche formelle de l'identité des faits ne concerne pas la réserve du cumul plafonné des sanctions. Dans le cadre de cette réserve qui, rappelons-le, « implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »²⁰⁶, le Conseil continue de raisonner à partir de la seule matérialité des faits – ainsi que le précise d'ailleurs le commentaire accompagnant la décision²⁰⁷. Coexistent ainsi deux notions distinctes de l'identité des faits – l'une prenant en compte la qualification juridique, l'autre exclusivement la matérialité de la conduite – pour la mise en œuvre des exigences de l'article 8 de la Déclaration selon que le Conseil se prononce sur la validité ou sur les modalités d'application de la loi.

3. Les effets des décisions du Conseil constitutionnel

16 - Du côté du Conseil d'État, plusieurs décisions ont été rendues au cours de l'année écoulée afin de préserver l'effet utile de décisions du Conseil constitutionnel. Le Conseil d'État s'est ainsi refusé à renvoyer des QPC qui visaient, plus ou moins ouvertement, à contourner des jurisprudences constitutionnelles. Dans la décision *Grenoble logistique distribution* du 28 septembre 2020²⁰⁸, il s'est opposé au renvoi d'une QPC dirigée contre les dispositions de l'article 54 septies du CGI relatives aux obligations déclaratives des entreprises, parmi lesquelles figure notamment l'état de suivi des plus-values en sursis ou en report d'imposition. Invoquant la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration, le requérant espérait probablement, par ce biais, ne pas se voir opposé la jurisprudence *Edenred*²⁰⁹ de 2017 dans laquelle le Conseil avait déclaré conformes à la Constitution les dispositions alors codifiées à l'article 1734 ter du CGI sanctionnant d'une amende de 5 % le défaut de production ou le caractère incomplet ou inexact de cet état de suivi.

On sent toutefois poindre, au travers des commentaires des décisions du Conseil constitutionnel, une certaine critique à l'égard de la jurisprudence administrative relative à l'autorité de ses décisions. L'invitation à un abandon de la jurisprudence *Métropole Télévision*²¹⁰, les précisions concernant l'invocation des déclarations

d'inconstitutionnalité applicables aux instances en cours²¹¹ révèlent une certaine réserve de l'institution à l'égard de la portée conférée à ses décisions. De son côté, dans sa décision *Sté locale d'épargne de Haute-Garonne Sud-Est* du 9 juin 2020²¹², le Conseil d'État a refusé de renvoyer une QPC qui aurait invité le Conseil constitutionnel à se prononcer sur les effets dans le temps que le Conseil d'État attribue aux déclarations d'inconstitutionnalité. On se souvient qu'en 2019 le Conseil avait rendu deux avis contentieux sur cette question à l'occasion de litiges relatifs à la contribution de 3 % sur les montants distribués²¹³. Il avait notamment indiqué, dans l'avis *Bourgogne Primeurs*, que lorsque le Conseil constitutionnel 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 et qu'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 LPF. Redevable de la contribution de 3 % au titre d'exercices clos en 2013 et 2014, la société locale d'épargne de Haute-Garonne Sud-Est a introduit une QPC contre les dispositions de l'article L. 190 du LPF telles qu'interprétées à la suite de ces avis contentieux. Elle critiquait notamment l'application du délai de réclamation du LPF pour bénéficier de la déclaration d'inconstitutionnalité prononcée dans la décision *SOPARFI*²¹⁴ alors que le Conseil constitutionnel n'avait pas prévu de restriction à la portée de sa décision²¹⁵. Invoquant une méconnaissance de plusieurs normes de référence du contrôle de constitutionnalité, parmi lesquelles la garantie des droits protégée par l'article 16 de la Déclaration, la démarche de la requérante invitait à relancer la controverse vieille de plus de trente ans – ayant abouti à l'adoption de l'article L. 190 du LPF – sur la « fiscalisation » des actions en répétition de l'indu liée, à l'époque, aux conséquences à tirer de la contrariété de la loi – en l'occurrence les dispositions relatives à la « super-vignette » – avec le droit communautaire²¹⁶. Plutôt que de renvoyer au Conseil constitutionnel une question, à l'appui de laquelle étaient pourtant invoqués des arguments qui auraient pu la faire regarder comme nouvelle²¹⁷, le Conseil d'État l'a rejetée comme étant dépourvue de caractère sérieux. Il a notamment jugé que « la déclaration d'inconstitutionnalité de la loi fiscale prononcée par le Conseil constitution-

également, D. Bernard, commentaire article 50 in F. Picod, C. Rizcallah et S. Van Drooghenbrock, *Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne. Commentaire article par article* : Bruylant, 2^e éd., 2020.

205. V. commentaire p. 17.

206. Cons. const., 7 mai 2020, n° 2020-838/839 QPC, pt 10.

207. « Par exemple, si des opérations constitutives de gestion de fait peuvent être également sanctionnées pour détournement de fonds publics (sachant que le principe du plafonnement des sanctions s'appliquerait alors) [c.n.q.s.], les faits poursuivis ne sont identiques que d'un point de vue matériel, dès lors que les éléments pris en compte pour la définition et la qualification de la gestion de fait et du détournement de fonds diffèrent » (p. 17 et 18).

208. CE, 9^e ch., 28 sept. 2020, n° 440613, RJF 12/2020, n° 1027.

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

210. V. commentaire ss Cons. const., 30 avr. 2020, n° 2020-836 QPC, *Maxime O.*, spéc. p. 18 et 19.

211. V. commentaire ss Cons. const., 31 janvier 2020, n° 2019-824 QPC, *Thierry A.*, spéc. p. 17.

212. CE, 8^e et 3^e ch., 9 juin 2020, n° 438822, *Sté locale d'épargne de Haute-Garonne Sud-Est (SLE)* : *JurisData* n° 2020-008434, Dr. fisc. 2020, n° 44, comm. 423, concl. K. Ciavaldini, note F. Locatelli.

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

214. Cons. const., 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *SOPARFI* : Dr. fisc. 2017, n° 41, comm. 501, note N. Jacquot et P. Mispelon ; RJF 12/2017, n° 1219. – V. M. Pelletier, *La fin de la contribution de 3 % sur les montants distribués. À propos de Cons. const., 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, SOPARFI* : Dr. fisc. 2017, n° 41, act. 539.

215. Le Conseil s'était contenté d'affirmer que la déclaration d'inconstitutionnalité est « applicable à toutes les affaires non jugées définitivement » à la date de publication de sa décision du 6 octobre 2017.

216. Cass. com., 17 janv. 1989, n° 87-13.579, *Decelle* : *JurisData* n° 1989-000222 ; Dr. fisc. 1989, n° 14, comm. 754 ; JCP G 1989, IV, p. 105 ; RJF 3/1989, n° 386.

217. La requérante se prévalait d'une méconnaissance de l'article 62 tel que concrétisé par les juridictions ordinaires elles-mêmes. Karin Ciavaldini estime toutefois que « bien qu'aucune décision ne porte, d'après nos recherches, sur le respect de ce principe par les autorités juridictionnelles dans l'interprétation qu'elles donnent de la loi, la question posée ne nous paraît donc pas nouvelle ».

nel, dont il détermine les effets dans le temps, ne saurait faire naître une attente légitime de pouvoir l'invoquer en dehors des conditions fixées par sa décision et par les règles de droit commun résultant du LPF ». Critiquée²¹⁸, la solution du Conseil d'État traduit un certain malaise de l'institution à l'égard de la portée des décisions du Conseil constitutionnel²¹⁹. Un renvoi de la QPC aurait exposé le Conseil d'État à voir sa jurisprudence *Bourgogne Primeurs* surmontée ou aménagée par le Conseil constitutionnel et révèle peut-être une certaine méfiance à l'égard des orientations qui auraient pu se dégager rue Montpensier²²⁰. Pour autant, il aurait été plus satisfaisant que le Conseil constitutionnel puisse se prononcer sur cette question tant les risques d'une remise en cause de la jurisprudence administrative semblaient mesurés. La sensibilité actuelle du Conseil constitutionnel aux incidences budgétaires de ses décisions à la suite – précisément – de l'invalidation de la contribution de 3 % rendait assez peu probable la consécration de délais de réclamation plus longs à l'encontre d'impositions déclarées inconstitutionnelles. De la même manière qu'il n'a pas défavorablement accueilli la jurisprudence *Paris Eiffel Suffren* sur l'engagement de la responsabilité de l'état du fait des lois inconstitutionnelles, tout porte à croire que le Conseil constitutionnel aurait admis la « fiscalisation » de l'action en répétition de l'indu inconstitutionnel²²¹. Le Conseil d'État a toutefois peut-être craint que le Conseil constitutionnel établisse un cadre régissant l'effet de ses décisions plus restrictif que celui défini par ses avis contentieux de 2019.

17 - Si la Cour de cassation a fait application des décisions du Conseil constitutionnel, s'agissant notamment de l'effet des réserves d'interprétation de la décision *Thevenoud*²²² transposant la jurispru-

dence *Cahuzac-Wildenstein* aux cas d'omissions déclaratives²²³ ou de la déclaration d'inconstitutionnalité de l'ancienne peine obligatoire d'affichage²²⁴, l'actualité de l'année 2020 est marquée par les questions préjudicielles qu'elle a posées à la CJUE sur la conformité à la Charte des droits fondamentaux des règles nationales relatives au cumul de poursuites et de sanctions en matière fiscale. Dans son arrêt du 21 octobre 2020²²⁵, la chambre criminelle fait ainsi part de ses doutes sur la conformité des règles relatives à la répression de la fraude fiscale, telles qu'elles résultent en particulier de la jurisprudence *Cahuzac-Wildenstein* du Conseil constitutionnel, aux exigences issues de l'article 50 de la Charte telles qu'interprétées par la Cour de justice dans ses arrêts du 20 mars 2018²²⁶. Au terme d'un exposé particulièrement détaillé du cadre juridique applicable à la question, elle interroge la Cour de Luxembourg sur le point de savoir si, d'une part, les règles nationales respectent l'exigence de clarté et de prévisibilité en matière de cumul des répressions fiscale et pénale et si, d'autre part, ces mêmes règles respectent l'exigence de nécessité et de proportionnalité en la matière. Sans revenir sur les principales difficultés identifiées par la Cour de cassation – qu'ont déjà pointées les commentateurs²²⁷ – résultant de la mise en œuvre de la réserve tenant à la gravité des manquements et de celle relative au cumul plafonné des sanctions, deux observations peuvent être formulées. En premier lieu, en procédant à ce renvoi, la Cour de cassation reconnaît que les dispositions répressives intéressant la TVA constituent une mise en œuvre du droit de l'Union, au sens de l'article 51 de la Charte. Bien qu'il ne s'agisse pas d'une surprise au regard de la jurisprudence de la CJUE²²⁸, cette position intéresse la portée de l'ensemble de la Charte, au-delà de la seule application du principe *non bis in idem*. L'invocation des autres articles de la Charte – et, plus largement, des principes généraux du droit de l'Union qu'elle reflète – devrait s'en trouver facilitée²²⁹. En second lieu, dans son exposé du cadre juridique, on remarquera que la Cour de cassation évoque, à plusieurs reprises, l'état actuel du droit, tel qu'il résulte de la loi du 23 octobre 2018, et non le seul droit applicable à la cause. En procédant de la sorte, la chambre criminelle cherche manifestement à obtenir une prise de position la plus large possible de la part de la CJUE qui pourrait être de nature à remettre en cause des pans entiers de la législation nationale – et de la jurisprudence constitutionnelle.

218. V. F. Locatelli, *Pouvoirs de faire et de dire du juge, note ss CE, 8^e et 3^e ch., 9 juin 2020, n° 438822, Sté locale d'épargne de Haute-Garonne Sud-Est (SLE) : JurisData n° 2020-008434, Dr. fisc. 2020, n° 44, comm. 423, concl. K. Ciavaldini.*

219. V. en ce sens, les propos de Karin Ciavaldini qui reconnaît que cette solution « peut donner l'impression de « tourner en rond », dès lors que cela revient à valider la lecture que vous avez adoptée des décisions du Conseil constitutionnel. Mais il n'est pas interdit de penser qu'en l'espèce le bien-fondé de votre lecture est suffisamment certain pour que vous puissiez l'affirmer vous-mêmes. Pour notre part, nous n'avons pas de doute qu'on ne doit pas déduire du fait que, dans un seul cas, le Conseil constitutionnel a explicitement précisé « sous réserve du respect des délais et conditions prévus par le LPF » que les autres décisions QPC en matière fiscale qui prévoient leur application aux « affaires non jugées définitivement » ne seraient pas soumises à la même réserve ».

220. La décision du Conseil d'État a été rendue peu de temps après la décision *Force 5* du Conseil constitutionnel par laquelle ce dernier a entendu rénover le régime contentieux des ordonnances de l'article 38 de la Constitution, prenant ainsi le contre-pied d'une jurisprudence administrative solidement établie.

221. Indirectement, cette solution confirme également – en retenant le cadre de droit commun de l'action fiscale pour la répétition de l'indu inconstitutionnel – que l'engagement de la responsabilité de l'État du fait des lois fiscales inconstitutionnelles sera exceptionnelle, la jurisprudence *Dangeville* (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 ; AJDA 1996, p. 980, note D. Chauvaux et Th. Girardot) sur l'exception de recours parallèle ayant ainsi vocation à s'appliquer. Compte tenu des critiques qui sont adressées à l'exception de recours parallèles au regard des exigences du droit de l'Union et de la CEDH (V. en ce sens, concl. O. Lemaire ss CAA Paris, 5^e ch., 9 juill. 2020, n° 18PA01032, Sté Kermadec : Dr. fisc. 2020, n° 30-35, comm. 332), la responsabilité du fait des lois inconstitutionnelles pourrait, à terme, faire l'objet d'un traitement plus favorable que la responsabilité du fait des lois inconstitutionnelles.

222. Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, Thomas T : JurisData n° 2018-020563 ; Dr. pén. 2019, comm. 11, obs. J.-H. Robert ; JCP E 2018, act. 923 ; JCP E 2018, act. 922.

223. V. Cass. crim., 24 juin 2020, n° 19-81.134 : JurisData n° 2020-008651 ; Dr. fisc. 2020, n° 27, act. 229.

224. V. Cass. crim., 9 sept. 2020, n° 19-81.770 : Dr. fisc. 2020, n° 46, chron. 435, R. Salomon, spéc. n° 6.

225. Cass. crim., 21 oct. 2020, n° 19-81.929, P+B+I : Dr. fisc. 2020, n° 44, act. 377.

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

227. C. Cassan et P. Mispelon, *Non bis in idem : bis repetita ?*, note ss Cass. crim., 21 oct. 2020, n° 19-81.929, FS-P+B+I, note C. Cassan et P. Mispelon : JurisData n° 2020-016618 ; Dr. fisc. 2020, n° 47, comm. 445. – R. Salomon, *Droit pénal fiscal* : Dr. fisc. 2020, n° 46, chron. 435, spéc. n° 3. – V. Peltier, *Cumul de sanctions en matière fiscale*, note ss Cass. crim., 21 oct. 2020, n° 19-81.929, FS-P+B+I : JurisData n° 2020-016618 ; Dr. pén. 2020, comm. 220.

228. V. CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson*, pt 21 : Dr. fisc. 2013, n° 40, comm. 460, note C. Brokelind ; JCP G 2013, 312, obs. F. Picod ; Europe 2013, comm. 154, obs. D. Simon ; RJF 6/2013, n° 681 ; AJP 2013, p. 270, obs. C. Copain ; RJF 2013, n° 681. – V. L. Bernardeau et O. Peiffert, *Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (janv./juin 2013)* : Dr. fisc. 2013, n° 36, chron. 396, spéc. n° 3 à 6.

229. Dans le même sens, on signalera que, du côté du Conseil d'État, est reconnue l'application des dispositions de l'article 47 de la Charte aux litiges intéressant la TVA, CE, 3^e et 8^e ch., 21 sept. 2020, n° 429487, *SCI Péronne* : JurisData n° 2020-014422, Dr. fisc. 2020, n° 50, comm. 466, concl. L. Cytermann.