153 Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2021

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

La jurisprudence constitutionnelle relative à la matière fiscale n'a pas connu d'évolutions majeures au cours de l'année écoulée. Le Conseil constitutionnel a fait preuve, durant l'année 2021, d'une grande retenue à l'égard des dispositions fiscales qui ont été soumises à son contrôle.

1 - L'année 2021 se caractérise par le nombre particulièrement faible de décisions rendues en matière fiscale dans le cadre du contrôle *a posteriori*. Seulement sept QPC intéressant la matière sont intervenues durant la dernière année. Ce constat tend à confirmer le désintérêt des contribuables pour la voie constitutionnelle qui tient, en grande partie, aux faibles opportunités que leur offre la jurisprudence actuelle du Conseil constitutionnel. Au cours de l'année écoulée, ce dernier n'a prononcé qu'une seule déclaration d'inconstitutionnalité en matière fiscale [1] – dont il a immédiatement réduit la portée – et la majorité des déclarations de conformité rendues en ce domaine souffre d'une motivation elliptique dans laquelle l'argumentation est trop souvent remplacée par de simples affirmations que n'éclairent guère les commentaires officiels publiés tardivement sur le site du Conseil. Le contrôle de constitutionnalité *a priori* des normes fiscales législatives s'est également caractérisé par une faible intensité, les décisions relatives aux lois financières de fin d'année s'étant bornées à censurer des cavaliers sociaux ou budgétaires [2].

2 - Sans prétendre à l'exhaustivité, on peut citer en ce qui concerne les refus de renvoi de QPC plusieurs décisions intéressantes rendues durant l'année 2021.

3 - Dans une décision du 31 mars 2021 [3], le Conseil d'État s'est opposé au renvoi d'une QPC dirigée contre les règles relatives à la détermination du plafonnement de l'IFI dans le cadre du passage au prélèvement à la source de l'IR, lesquelles prévoient la prise en compte du CIMR pour le calcul de ce plafonnement. Le Conseil d'État était saisi d'une QPC dirigée contre les dispositions combinées de l'article 979 du CGI – relatif au plafonnement de l'IFI – et de l'article 60 de la loi de finances pour 2017 – relatif au CIMR [4]. Ainsi que l'a relevé Karin Ciavaldini dans ses conclusions sur cette affaire, le litige ne mettait pas directement en jeu une combinaison de normes législatives. Les griefs étaient en réalité uniquement dirigés contre les dispositions – déjà déclarées conformes à la Constitution – de l'article 979 du CGI, en tant qu'il implique de tenir compte du CIMR pour les besoins du plafonnement de l'IFI. Ce n'est qu'indirectement qu'étaient en cause les dispositions relatives au CIMR au travers des commentaires administratifs contestés dans le cadre du litige d'excès de pouvoir à l'occasion duquel la QPC a été posée. Ces commentaires énonçaient notamment que « *l'entrée en vigueur à compter du 1er janvier 2019 du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu, qui conduira, pour la généralité des revenus, à prélever l'impôt dû au titre de ces mêmes revenus l'année de leur perception sous forme de retenue à la source ou d'acompte, n'a pas pour effet de modifier les modalités de calcul du plafonnement* ». Alors que Karin Ciavaldini avait également évoqué, au fond, les moyens tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques et ceux tirés de l'atteinte au droit au respect de ses biens garanti par l'article 1er du premier protocole additionnel à la CEDH présentés à l'appui de deux autres requêtes – pour mieux les écarter au terme d'une analyse

1. *Cons. const., 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, Sté KF3 Plus : Dr. fisc. 2021, n° 27, comm. 311, note M. Pelletier ; Dr. fisc. 2021, n° 48, chron. 437, R. Salomon.*
2. *Cons. const., 16 déc. 2021, n° 2021-832 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2022 : JO 24 déc. 2021, texte n° 4. – Cons. const., 28 déc. 2021, n° 2021-833 DC, Loi de finances pour 2022* – on signalera que, dans cette dernière décision, le Conseil a censuré les dispositions ratifiant l'ordonnance du 15 septembre 2021 relative à la généralisation de la facture électronique. Dans un registre distinct, bien qu'il intéresse tout particulièrement la matière fiscale, le Conseil constitutionnel n'a pas examiné, au fond, les dispositions de la loi pour la confiance dans l'institution judiciaire dans sa décision du 17 décembre 2021, *Cons. const., 17 déc. 2021, n° 2021-830 DC*. La saisine blanche du Premier ministre avait suscité plusieurs contributions extérieures critiquant notamment les exceptions au secret professionnel de l'avocat en matière de fraude fiscale prévues par le nouvel article 56-1-2 du Code de procédure pénale.
3. *CE, 8e et 3e ch., 31 mars 2021, n° 440543 : Dr. fisc. 2021, n° 29, comm. 320, concl. K. Ciavaldini.*
4. *L. n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 60 : Dr. fisc. 2017, n° 1, comm. 8.*

commune [5] – le Conseil d'État n'a pas estimé devoir se prononcer sur ces points. Il a estimé que le Conseil constitutionnel avait déjà validé, dans les motifs et le dispositif de sa décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017 [6], les dispositions de l'article 979 du CGI, « *y compris en tant qu'il prévoit que le crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement institué par l'article 60 de la loi du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 est déduit de l'impôt sur le revenu dû au titre de 2018 pour le calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune dû au titre de 2019* ».

4 - Dans une décision du 11 mai 2021 [7], le Conseil d'État était invité à se prononcer sur la conformité à la Constitution des dispositions de la LFSS pour 2019. On se souvient que, dans le prolongement de la jurisprudence *de Ruyter* [8], la loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 a supprimé le prélèvement social et sa contribution additionnelle et réorienté le produit du prélèvement de solidarité – majoré à 7.5 % – vers le budget de l'État. Les requérants critiquaient les dispositions de l'article 26 de la loi prévoyant que le reliquat des prélèvements sociaux dus au titre des années antérieures serait également affecté au budget de l'État, privant de ce fait les contribuables de la possibilité de se prévaloir d'une méconnaissance du règlement européen de coordination des régimes de sécurité sociale du 29 avril 2004 à l'appui d'une demande de décharge de ces impositions. Sur le fond, l'absence de renvoi de la QPC ne surprend pas. Les griefs tirés de la méconnaissance d'une situation légalement acquise ont été aisément écartés au motif que les règles relatives à l'affectation du produit d'une imposition ne peuvent bénéficier de la garantie des droits consacrée par l'article 16 de la Déclaration de 1789. Ainsi que le souligne Karin Ciavaldini dans ses conclusions sur cette affaire, en des termes qui font écho à la distinction classique entre légalité budgétaire et légalité administrative, « *nous pensons que vous pourrez affirmer que les règles d'affectation budgétaire d'un prélèvement fiscal ne sauraient créer une quelconque situation légalement acquise au profit des contribuables. Ces règles, qui relèvent du droit budgétaire, concernent les relations financières entre l'État, les collectivités territoriales et les autres personnes morales auxquelles peut être affecté le produit d'impositions de toute nature. Elles ne sauraient créer de droits acquis dans le chef des contribuables* ». De même, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi se heurtait à une solution bien établie : la différence de traitement résultant de la succession dans le temps de deux régimes juridiques n'est pas, en elle-même, contraire au principe d'égalité. En revanche, la formule « balai » figurant au point 10 de la décision, aux termes de laquelle les requérants « *ne peuvent utilement soutenir que le législateur aurait méconnu le principe de sécurité juridique et l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, qui ne sont pas au nombre des droits et libertés garantis par la Constitution au sens et pour l'application de l'article 23-1 de l'ordonnance portant loi organique du 7 novembre 1958* » surprend. Le principe de sécurité juridique ne saurait être résumé à l'objectif à valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, insusceptible d'être invoqué dans le cadre d'une QPC. Au contraire, il constitue un des droits et libertés que la Constitution garantit, en particulier lorsqu'il se concrétise au travers de la garantie des droits protégeant, sur le fondement de l'article 16 de la Déclaration, aussi bien les « *situations légalement acquises* » que les « *effets qui pouvaient légitimement être attendus de situations nées sous l'empire de textes antérieurs* ». Ce point 10 est d'autant plus surprenant voire malheureux que le Conseil d'État a précisément fait application de ces exigences dérivant du principe de sécurité juridique aux points précédents de sa décision.

5 - Dans une décision du 15 juillet 2021 [9], le Conseil d'État a refusé de renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions du 1 bis du II de l'article 150 U du CGI relatives à l'exonération de la plus-value réalisée au titre de la vente d'un logement autre que la résidence principale. Cette exonération est notamment subordonnée à la condition que le vendeur n'ait « *pas été propriétaire de sa résidence principale, directement ou par personne interposée, au cours des quatre années précédant la cession* ». La QPC était posée à l'appui d'une requête tendant à l'annulation du refus du ministre d'abroger les commentaires de ces dispositions publiés au BOFiP, lesquels privent également du bénéfice de l'exonération les personnes détenant un droit démembré ou un droit indivis sur un immeuble d'habitation affecté à leur résidence principale. Se prononçant sur la QPC, le Conseil d'État a écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques au moyen d'une interprétation constructive de la loi. Estimant qu'au travers de cette exonération, le législateur avait entendu favoriser l'investissement dans l'acquisition d'une résidence principale et en réserver le bénéfice aux contribuables qui ne détiennent aucun droit réel immobilier sur le bien qu'ils ont élu pour domicile, il en a déduit que la différence de traitement mis en avant par le requérant entre le locataire de sa résidence principale – éligible à l'exonération – et l'usufruitier – privé de cette mesure – est justifiée par une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi. Cette solution ne s'imposait pourtant pas avec la force de l'évidence. D'une part, alors que le texte de la loi est clair et ne vise que la propriété – qui n'est qu'un droit réel immobilier parmi d'autres – le Conseil d'État entend la notion de propriété comme visant implicitement mais nécessairement l'ensemble des droits réels immobiliers. En d'autres termes, l'exonération ne bénéficie pas aux propriétaires de leur résidence principale mais elle ne bénéficie pas davantage aux contribuables qui – plus largement – disposent sur leur résidence principale de droits plus ou moins assimilables à ceux d'un propriétaire. D'autre part, les travaux préparatoires à l'origine de ces dispositions ne sont pas d'un grand secours, les débats n'ayant pas porté, même indirectement, sur cette question de sorte que l'identification de l'objectif du législateur résulte, pour l'essentiel, d'une construction opérée par le juge du filtre pour les besoins de la cause. En dépit des doutes émis par Karin Ciavaldini sur l'interprétation retenue par l'administration, le Conseil d'État a préféré s'abstenir de renvoyer la QPC. Paradoxalement, alors que l'ajout à la loi était évident, il n'a pas suivi l'analyse de sa rapporteure publique sur ce point et n'a pas non plus annulé le refus d'abrogation des commentaires opposé par le ministre. En définitive, l'interprétation très constructive de la loi retenue par le juge du filtre aboutit à préserver les commentaires administratifs.

5. Au-delà des questions de constitutionnalité et de conventionnalité des dispositions en litige, les conclusions présentent également un intérêt pédagogique en termes de stratégie juridictionnelle. Karin Ciavaldini souligne, en effet, à destination des contribuables qu'en règle générale, « *il nous semble, d'ailleurs, que le recours en excès de pouvoir n'est pas le bon angle d'attaque lorsqu'on entend se situer sur le terrain de la Convention. La jurisprudence de la CEDH examine in concreto l'impact de l'impôt sur la situation du redevable et il nous paraît exclu, dans le cadre d'un recours en excès de pouvoir, de censurer de manière globale et générale des énonciations telles que celles ici en cause* ». V. également, à propos de cette affaire, l'analyse présentée par Guillaume de La Taille qui pointe les spécificités d'un contrôle abstrait de validité dans le cadre de l'excès de pouvoir alors que le terrain conventionnel est davantage marqué par un contrôle concret, au demeurant exercé par le juge judiciaire en matière d'IFI, *G. de La Taille, juge administratif fiscal et juge judiciaire : séparés mais conjoints : RJF 11/2021, p. 1495 et s.*.
6. *Cons. const., 28 déc. 2017, n° 2017-758 DC, Loi de finances pour 2018 : JO 31 déc. 2017 ; RJF 3/2018, n° 289.*
7. *CE, 8e et 3e ch., 11 mai 2021, n° 450972 : Dr. fisc. 2021, n° 44, comm. 411, concl. K. Ciavaldini.*
8. *CJUE, 1re ch., 26 févr. 2015, aff. C-623/13, min. c/ de Ruyter : JurisData n° 2015-005614 ; Dr. fisc. 2015, n° 10, act. 124 ; RJF 5/2015, n° 453, chron. V. Villette, p. 54.*
9. *CE, 8e et 3e ch., 15 juill. 2021, n° 453490 : Dr. fisc. 2022, n° 4, comm. 100, concl. K. Ciavaldini, note J. C. León-Aguirre.* – V. également *CE, 8e ch., 12 oct. 2021, n° 454641.*

6 - Dans une décision *Renaudin* rendue également le 15 juillet 2021 [10], le Conseil d'État a jugé non sérieuse une QPC dirigée contre les dispositions relatives au régime de faveur dont bénéficient les plus-values issues de la cession de titres au sein d'un groupe familial. Ces dispositions étaient codifiées 3 du I de l'article 150-0 A du CGI puis au 3° du B du 1 quater de l'article 150-0 D du CGI selon que la cession était réalisée avant ou après le 1er janvier 2014. Si le rejet des deux premières critiques formulées à l'encontre de ces dispositions au regard des articles 13 et 16 de la Déclaration n'appelle guère d'observation, la solution retenue à l'égard du dernier grief avancé par les requérants marque un certain durcissement de la jurisprudence du Conseil d'État par rapport à celle du Conseil constitutionnel. Les requérants soutenaient que la remise en cause du régime de faveur dont a bénéficié le cédant en cas de revente par le cessionnaire de ses titres à un tiers avant l'expiration d'un délai de 5 ans faisait dépendre l'application du régime d'une condition que le cédant ne maîtrise pas. Ce faisant, les requérants entendaient se placer dans le sillage de la décision *Épx Tartarin* du 2017 [11] dans laquelle le Conseil constitutionnel avait censuré, sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques, les dispositions relatives à l'exonération de l'indemnité compensatrice versée aux agents d'assurance partant en retraite qui subordonnaient le bénéfice de cette mesure à une condition de reprise de l'activité par un nouvel agent d'assurance. À cette occasion, le Conseil constitutionnel avait relevé que « *le bénéfice de l'exonération dépend ainsi d'une condition que le contribuable ne maîtrise pas* » pour en déduire que le législateur ne s'était pas fondé sur des critères objectifs et rationnels. Dès 2017, la transposition de cette solution au régime prévu pour les cessions dans un cadre intrafamilial avait été envisagée [12]. Le Conseil d'État a toutefois estimé qu'au travers de ces dispositions, « *le législateur a entendu favoriser la pérennité de l'actionnariat familial en renforçant l'attractivité économique des cessions de titres à des membres de la famille par rapport aux cessions consenties à des tiers, extérieurs au groupe familial* » pour en déduire qu'il « *a, pour atteindre cet objectif, retenu un critère rationnel et cohérent avec l'effet incitatif recherché* ». On observera que le Conseil d'État s'éloigne de la terminologie consacrée au plan constitutionnel en se fondant sur un critère rationnel et cohérent – ce qui peut sembler redondant – là où le Conseil constitutionnel exige, de longue date, un critère objectif et rationnel. En outre, dans ses conclusions, Karin Ciavaldini a éludé la référence à une condition que le contribuable ne maîtrise pas dans sa présentation de la jurisprudence *Épx Tartarin* pour la rejeter à la fin de ses conclusions où elle affirme, de manière assez radicale, « *pour faire reste de droit, que la circonstance que le bénéfice du régime de faveur soit subordonné au comportement du cessionnaire, sur lequel le cédant n'a pas prise, ne méconnaît aucun autre principe constitutionnel. Cette condition est connue au moment de la réalisation de la première cession et le premier cédant peut prévoir dans le contrat de cession des titres des stipulations destinées à empêcher qu'il supporte les conséquences financières du comportement du cessionnaire* ». Cette analyse déplace le débat de la validité de la norme sur un terrain subjectif lié au comportement du contribuable et à ses capacités d'anticipation. Pourtant, il n'aurait pas été illégitime de laisser au Conseil constitutionnel lui-même le soin de préciser la portée de sa jurisprudence *Épx Tartarin* – d'autant que ses décisions postérieures laissent envisager un rétrécissement du champ de cette jurisprudence [13].

7 - Dans plusieurs décisions rendues au cours de l'année écoulée [14], le Conseil d'État a refusé de renvoyer des QPC portant sur l'exonération d'IR prévue à l'article 151 ter du CGI en faveur des médecins installés dans certaines zones du territoire à raison des rémunérations qu'ils perçoivent au titre de la permanence des soins. Dans le cadre de QPC de « jalousie », les requérants critiquaient l'interprétation de ces dispositions réservant le bénéfice de l'exonération aux médecins exerçant en ville et en privant corrélativement les médecins exerçant dans des établissements de santé. Pour écarter le grief tiré de la méconnaissance du principe devant les charges publiques et rejeter la demande de renvoi – sans d'ailleurs examiner l'atteinte au principe d'égalité devant la loi pourtant invoquée devant lui – le Conseil d'État a jugé que « *par les dispositions contestées, éclairées par les travaux préparatoires de la loi du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux dont elles sont issues, le législateur a entendu, en exonérant d'impôt sur le revenu la part de la rémunération versée aux médecins libéraux au titre de la mission de service public de permanence des soins ambulatoires, favoriser leur installation durable dans les zones géographiques insuffisamment dotées et, ce faisant, contribuer à une meilleure couverture des besoins en soins de ville qui constitue un objectif d'intérêt général. En limitant le champ de l'exonération aux seules indemnités perçues à raison de la mission de permanence des soins qui leur incombe en qualité de médecin libéral et au titre desquelles ils sont susceptibles d'être réquisitionnés par l'État, sans l'étendre aux indemnités versées au titre de leur participation à la mission de permanence des soins assurée, le cas échéant, par un établissement de santé, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi. Par suite, la différence de traitement qui en résulte n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* ». Cette solution est conforme à l'analyse présentée par Émilie Bokdam-Tognetti qui, dans ses conclusions sur la décision du 13 juillet 2021 [15], distingue deux branches distinctes de la mission de service public de permanence des soins : la permanence des soins ambulatoires, assurée par les médecins de ville, et la permanence des soins en établissement. Tout en reconnaissant que « *l'on pourrait être tenté de considérer qu'il n'existe, entre le service rendu par les uns et les autres, aucune différence de contenu et d'utilité sociale qui serait de nature à justifier une différence de traitement fiscal des rémunérations qu'ils perçoivent* », la rapporteure publique n'en tire aucune conclusion sous l'angle du respect du principe d'égalité devant la loi – grief que le Conseil d'État a également éludé. Se plaçant uniquement sur le terrain de l'atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, Émilie Bokdam-Tognetti retient que l'objectif du législateur était d'encourager à l'installation de cabinets médicaux de ville pour lutter contre les déserts médicaux de sorte qu'il est objectif et rationnel de ne pas accorder l'exonération aux médecins exerçant leur activité au sein d'établissements de santé. La solution retenue par le Conseil d'État appelle plusieurs observations. D'une part, ainsi qu'évoqué précédemment, elle escamote le grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant la loi de manière peu satisfaisante. D'autre part, elle repose sur une conception datée de la permanence des soins en prenant appui sur les dispositions initiales de l'article 151 ter du CGI issues de la loi du 23 février 2005 relative au développement des

10. *CE, 15 juill. 2021, n° 453371, Renaudin : Dr. fisc. 2021, n° 49, comm. 443, concl. K. Ciavaldini.*

11. *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.*

12. V. *M.-C. Lefebvre, Exonération des plus-values professionnelles en cas de départ à la retraite des agents généraux d'assurances : inconstitutionnalité de la condition de reprise de l'activité, note ss Cons. const., 19 oct. 2017, n° 2017-663 QPC, Épx Tartarin : Dr. fisc. 2018, n° 6, comm. 173, spéc. n° 8.*

13. *M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2020 : Dr. fisc. 2021, n° 11, chron. 162, spéc. n° 11.* – V. également récemment *Cons. const., 14 janv. 2022, n° 2021-962 QPC, Épx B : Dr. fisc. 2022, n° 3, act. 25.*

14. *CE, 9e ch., 13 juill. 2021, n° 449689, 449690, 449693 et 449696.* – *CE, 10e ch., 22 juill. 2021, n° 449683 et n° 449691.*

15. *Concl. É. Bokdam-Tognetti ss CE, 9e ch., 13 juill. 2021, n° 449689, 449690, 449693 et 449696 : RJF 11/2021, n° 997, C 997.*

territoires ruraux. Lors de l'adoption de ce texte, la mission de permanence des soins n'avait de sens qu'en matière de médecine de ville [16]. Toutefois, avec la loi HPST (Hôpital, Patients, Santé et Territoires) du 21 juillet 2009, la permanence des soins a été érigée en mission de service public organisée par les agences régionales de santé à laquelle concourent également les établissements publics et privés de santé. À la lumière de cette évolution, l'opposition entre deux branches bien distinctes de la mission de permanence des soins, telle que présentée par Émilie Bokdam-Tognetti, n'apparaît pas des plus nettes. Il aurait pu tout aussi bien être soutenu que la loi consacre une mission unique de service public de permanence des soins assurée conjointement par la médecine ambulatoire et les établissements de santé selon des modalités d'exercice variables. On peut dès lors regretter que le Conseil constitutionnel n'ait pas été mis en mesure de se prononcer sur cette question ni sur la pertinence de cette différence de traitement au regard des exigences du principe d'égalité devant la loi.

8 - Du côté de la Cour de cassation, on retiendra, parmi les décisions marquantes de l'année écoulée, celle du 5 mai 2021 refusant de renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions combinées des articles L. 235 du LPF et 1804 B du CGI [17]. Par dérogation aux règles relatives à la répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, ces dispositions prévoient la compétence du tribunal correctionnel – saisi à l'initiative de l'administration douanière – pour l'action en paiement des contributions indirectes compromises ou éludées. Pour écarter le grief tiré d'une méconnaissance du principe d'égalité devant la loi à raison de cette différence de traitement entre justiciables, la chambre criminelle a retenu une argumentation en quatre temps. Elle affirme, en premier lieu, que l'éviction du juge judiciaire de l'impôt lorsque le redevable est poursuivi devant le juge pénal « *se justifie au regard de l'objectif de bonne administration de la justice* » sans apporter pour autant la moindre justification à l'appui de cette affirmation. Dans les trois temps suivants de son argumentaire, la Cour souligne que le justiciable n'est, en réalité, pas moins bien traité lorsqu'il fait l'objet d'une telle procédure dans la mesure où il bénéficie des garanties inhérentes à la procédure pénale, en particulier quant au respect du principe des droits de la défense, peut discuter devant le juge pénal l'interprétation des textes fiscaux et, enfin, n'est pas moins bien traité au regard des règles de prescription – la Cour relevant que le délai de reprise pouvant être prorogé dans un certain nombre de cas. Cet arrêt laisse perplexe. Sur le fond, l'absence de renvoi prive le Conseil constitutionnel de la possibilité de se prononcer sur le statut du monopole de compétence dévolu, en principe, au juge de l'impôt – par-delà la répartition historique des compétences entre les juridictions administratives et les juridictions judiciaires dont la rationalité est sujette à caution [18] – pour les actions individuelles relatives à l'établissement des impositions de toute nature. Il n'aurait pourtant pas été inutile qu'une telle problématique fasse l'objet d'un examen plus approfondi. Sur la forme, l'articulation des différents temps de l'argumentation – indépendamment de toute appréciation de leur pertinence – étonne : pourquoi mettre en avant l'objectif de bonne administration de la justice afin de justifier une différence de traitement pour ensuite s'employer à remettre en cause, de manière assez confuse, la différence de traitement entre ces deux régimes ?

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

9 - Une nouvelle fois, le principe d'égalité a été la norme de référence du contrôle de constitutionnalité la plus fréquemment mobilisée au cours de l'année écoulée. Toutefois, le Conseil constitutionnel s'est davantage prononcé au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, garanti par l'article 13 de la Déclaration de 1789 qu'au regard du principe d'égalité devant la loi découlant de l'article 6 de la Déclaration.

A. - Le principe d'égalité devant la loi

Cons. const., 14 mai 2021, n° 2021-907 QPC, Righi et a.

10 - ***a)*** Dans sa décision *Righi et a.* du 14 mai 2021 [19], le Conseil constitutionnel était saisi de la constitutionnalité des dispositions du deuxième alinéa du 2° du II de l'article 156 du CGI interdisant aux parents de déduire une pension alimentaire versée pour l'entretien de leurs enfants mineurs lorsque ces derniers sont pris en compte pour la détermination du quotient familial. On sait que le législateur a prévu un système dans lequel l'attribution d'une majoration du quotient familial et la déduction d'une pension alimentaire en tant que charge du revenu global sont exclusives l'une de l'autre. Cette règle de non-cumul a des implications particulières en cas de résidence alternée des enfants. Dans une telle configuration, si les parents bénéficient d'un partage de l'avantage au titre du quotient familial, le parent qui verse une pension ne peut pas la déduire, même partiellement, dès lors que l'enfant est pris en compte pour la détermination de son quotient familial. Après avoir écarté les griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques *(V. n° 13)*, le Conseil a examiné les moyens tirés de l'atteinte au principe d'égalité devant la loi. Les requérants formulaient deux critiques sur ce terrain. Le parent d'un enfant en résidence alternée serait pénalisé par rapport aux parents qui assurent la charge principale de l'enfant – qui bénéficient d'une majoration complète du quotient familial – et aux parents qui, à l'inverse, n'ont ni la charge principale ni même la charge partagée de l'enfant et peuvent dès lors déduire la pension alimentaire qu'ils versent. À ce premier grief tiré d'une différence de traitement entre parents d'enfants séparés, s'ajoutait une seconde critique dirigée contre la différence de traitement entre les parents de l'enfant en résidence alternée dans la mesure où la pension non déductible chez le parent qui la verse n'est pas pour autant imposable chez le parent qui la perçoit. Pour écarter les arguments des requérants, le Conseil constitutionnel a retenu une réponse en trois temps, laquelle, selon le commentaire accompagnant la décision, reprend les différences de traitement alléguées par les requérants [20]. En premier lieu, après avoir rappelé que « *le législateur a entendu prendre en compte fiscalement la contribution d'un parent à l'entretien et l'éducation d'un enfant soit par la déduction de ses revenus de la pension qu'il verse à l'autre parent lorsque l'enfant a sa résidence principale chez ce dernier, soit par une majoration de son quotient familial quand il s'acquitte directement des dépenses nécessaires à l'entretien et à l'éducation de l'enfant qu'il accueille à son domicile de manière principale ou qu'il s'en acquitte directement pour moitié avec l'autre parent lorsqu'il accueille l'enfant de manière alternée* » [21], il a estimé que « *le parent dont l'enfant réside principalement ou de manière alternée à son domicile contribue de ma-*

16. V. sur ce point, *FM Litec Droit médical et hospitalier, fasc. 136, n° 63 et s. Soins non programmés en établissements de santé : médecine d'urgence et permanence des soins, par M. Dumont.* – V. également *concl. G. de La Taille ss CAA Bordeaux, 6 nov. 2018, n° 16BX01244 : RJF 2/2019, C. 122.*
17. *Cass. crim., 5 mai 2021, n° 20-86.594 QPC : JurisData n° 2021-006943 ; Dr. fisc. 2021, n° 28, chron. 312, spéc. n° 3 ; Dr. pén. 2021, comm. 131, note J.-H. Robert.*
18. V. *J.-H. Robert, Un tag sur un monument révolutionnaire, note ss Cass. crim., 5 mai 2021, n° 20-86.594 QPC : Dr. pén. 2021, comm. 131.*
19. *Cons. const., 14 mai 2021, n° 2021-907 QPC, Righi et a. : JurisData n° 2021-00702 : Dr. fisc. 2021, n° 24, comm. 282, note L. Chatain.*
20. V. *comm., p. 15.*
21. *Cons. const., 14 mai 2021, n° 2021-907 QPC, Righi et a., pt 13.*

nière différente à l'entretien et l'éducation de l'enfant que le parent dont l'enfant réside de manière principale chez l'autre parent et à qui il verse une pension alimentaire qu'il peut déduire de son revenu » [22] de sorte que « *le législateur a établi une différence de traitement fondée sur une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi* » [23]. Le Conseil prend d'ailleurs soin d'ajouter qu'« *au demeurant, ni la majoration de quotient familial ni la déduction d'une pension alimentaire n'ont pour objet d'attribuer un avantage fiscal qui compenserait exactement l'ensemble des dépenses engagées par un parent pour l'entretien et l'éducation d'un enfant* » [24]. Selon le commentaire officiel, ce premier temps de l'analyse a pour objet de répondre à la critique formulée à l'encontre de la différence de traitement entre le parent accueillant son enfant en résidence principale ou alternée – qui ne peut déduire la pension qu'il verse – et celui dont l'enfant réside à titre principal chez l'autre parent – qui peut déduire la pension qu'il verse. Cette solution tendrait à écarter explicitement la logique sur laquelle se fondait l'argumentation des requérants selon laquelle une majoration complète de quotient familial ou une déduction de pension aurait donné au contribuable un avantage fiscal égal à la totalité des dépenses qu'il engage pour son enfant [25]. En deuxième lieu, le Conseil constitutionnel a considéré que « *les dispositions contestées ne créent, s'agissant de la prise en compte fiscale de la contribution à l'entretien et à l'éducation d'un enfant, aucune différence de traitement entre un parent dont l'enfant réside principalement à son domicile et un parent dont l'enfant y réside de manière alternée dès lors que ni l'un ni l'autre ne peut déduire la pension alimentaire que, le cas échéant, il verse à l'autre parent* » [26]. Cette argumentation est destinée à répondre – en le neutralisant – au grief tiré de la différence de traitement entre, d'une part, le parent qui a la charge principale de l'enfant et bénéficie en conséquence d'une majoration complète de son quotient familial et, d'autre part, le parent dont l'enfant réside de manière alternée à son domicile qui ne bénéficie que d'une majoration partielle de son quotient familial. Aucun de ces deux parents ne peut déduire la pension alimentaire qu'il verse. En troisième lieu, pour écarter le dernier grief avancé tiré d'une différence de traitement entre le parent d'un enfant en résidence alternée qui verse une pension alimentaire sans pouvoir la déduire alors que l'autre parent n'est pas pour autant imposé sur cette somme qu'il perçoit, le Conseil a jugé que « *si la pension alimentaire versée par le parent d'un enfant en résidence alternée n'est pas imposable entre les mains du parent qui la reçoit, cette circonstance ne résulte pas des dispositions contestées mais de l'article 80 septies du Code général des impôts* » [27].

b) À raison de la structure de la décision, la solution adoptée au regard du principe d'égalité devant la loi ne surprend pas. Elle est largement déterminée par la réponse apportée préalablement sur le terrain du principe d'égalité devant les charges publiques *(V. n° 13)*. Sous cet angle, le Conseil a estimé que la majoration du quotient familial et la déduction de la pension alimentaire participent d'un objectif commun de prise en compte des charges de famille et sont ainsi, au-delà de leurs modalités techniques très différentes, les deux faces d'une même médaille. À la lumière de cette solution, le cadre d'analyse retenu par le Conseil constitutionnel pour l'examen du principe d'égalité devant la loi le conduit à rapprocher la situation des parents dont l'enfant réside de manière principale ou alternée à leur domicile – qui bénéficient tous d'une majoration, même incomplète, de leur quotient familial – pour l'opposer à celle des parents dont l'enfant réside à titre principal chez l'autre parent – qui ne bénéficient d'aucune majoration de ce type – pour justifier une différence objective de situation en rapport avec l'objet de la loi au regard de la non-déductibilité des pensions alimentaires. Au fond, le Conseil constitutionnel parvient à contourner les difficultés qui naissent du traitement « *hybride* » – voire « *bâtard* » [28] – du régime fiscal applicable en cas de résidence alternée. Ainsi que l'observent Sylvain Bernard et Zérah Brémond, « *le raisonnement ne répond pourtant pas à la problématique fondamentale de la garde alternée : la division de l'avantage de quotient familial entre les deux parents justifie-t-elle l'exclusion intégrale de la déductibilité de la pension alimentaire ?* » [29]. À ce titre, relever que l'attribution d'une majoration de quotient familial ou la déduction d'une pension alimentaire n'ont pas pour objet de compenser exactement l'ensemble des dépenses engagées pour l'entretien et l'éducation d'un enfant constitue une évidence qui ne conforte en rien l'argumentation développée à l'appui du rejet de la QPC. La difficulté tient, pour l'essentiel, à la combinaison des dispositions de l'article 194 du CGI prévoyant une majoration de moitié du quotient familial en cas de résidence alternée et de celles – ici critiquées – de l'article 156 du CGI interdisant la déduction de la pension alimentaire lorsque l'enfant est pris en compte pour la majoration du quotient familial. Il est d'ailleurs significatif que le Conseil n'ait pas fait mention des dispositions de l'article 194 du CGI pour neutraliser le deuxième argument avancé par les requérants [30] alors qu'il n'a pas hésité à écarter le grief tiré d'une différence de traitement entre les parents d'un enfant en résidence alternée en affirmant que la discrimination alléguée résultait des dispositions de l'article 80 septies du CGI exonérant d'impôt la pension perçue par l'autre parent [31]. Ajoutons pour conclure qu'il aurait été difficile pour le Conseil constitutionnel de retenir une solution différente compte tenu de la sensibilité du sujet [32] et de sa réticence à opérer un contrôle de combinaison de normes [33] qui seul aurait permis de ciseler une réponse plus satisfaisante.

Cons. const., 9 juill. 2021, n° 2021-923 QPC, Walter G.

11 - *a)* Dans sa décision *Walter G* du 9 juillet 2021 [34], le Conseil constitutionnel était invité à se prononcer sur la constitutionnalité des dispositions de l'article 757 du CGI relatives au régime fiscal des dons manuels. On sait que ces dispositions prévoient, depuis le milieu

22. *Ibid., pt 14.*
23. *Ibid., pt 15.*
24. *Ibid., pt 16.*
25. V. *comm., p. 15-16.*
26. *Cons. const., 14 mai 2021, n° 2021-907 QPC, Righi et a., pt 17.*
27. *Ibid., pt 18.*
28. *F. Pezet, Quand la majoration partielle de quotient familial empêche la déduction de la pension alimentaire : RFP 2021, étude 18.*
29. *S. Bernard et Z. Brémond, Chronique de contentieux constitutionnel fiscal : RFP 2021, étude 24, spéc. n° 12.*
30. *Cons. const., 14 mai 2021, n° 2021-907 QPC, Righi et a., pt 17.*
31. Sur ce point, il est excessif d'affirmer que la différence de traitement critiquée par les requérants ne résulte pas des dispositions contestées. Elle résulte, en réalité, de la combinaison des dispositions de l'article 156, II du CGI et de celles de l'article 80 septies du CGI qui se conjuguent pour aboutir à la situation dénoncée par les requérants.
32. V. *L. Chatain, Fiscalité des pensions alimentaires : quid de l'intérêt de l'enfant ?, note ss Cons. const., 14 mai 2021, n° 2021-907 QPC : JurisData n° 2021-00702 ; Dr. fisc. 2021, n° 24, comm. 282.*
33. V. sur ce point, le commentaire de *Cons. const., 16 févr. 2018, n° 2017-682 QPC, Foubert, p. 5.*
34. *Cons. const., 9 juill. 2021, n° 2021-923 QPC, Walter G : Dr. fisc. 2021, n° 28, act. 414 ; RJF 2021, n° 960.*

du XIX[e] siècle, un fait générateur spécifique pour ces dons constitué non par la réalisation de l'opération mais par la déclaration ou la décision judiciaire qui en constate l'existence et, depuis l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 1992, par sa révélation à l'administration fiscale. Ces dispositions instituent également des règles spécifiques d'évaluation, l'imposition étant assise sur la valeur la plus élevée entre celle à la date de la donation et celle à la date du fait générateur. À la lumière des arguments présentés par le requérant qui critiquait la différence de traitement dont peuvent faire l'objet deux donations de valeur identique réalisées à la même date, le Conseil a estimé devoir restreindre la QPC au seul deuxième alinéa de l'article 757, lequel se borne à prévoir que les règles spécifiques en matière de fait générateur et d'évaluation s'appliquent lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale. Après avoir écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques *(V. ci-dessous)*, le Conseil a estimé, sous l'angle du principe d'égalité devant la loi, qu'« *en soumettant les dons révélés aux mêmes règles d'imposition que les dons déclarés, enregistrés ou reconnus en justice, ces dispositions ne créent, par elles-mêmes, aucune différence de traitement entre les donataires* » [35] et rejeté le moyen.

b) Sur le fond, la solution adoptée sur le terrain du principe d'égalité devant la loi est conforme à la position traditionnelle suivant laquelle un traitement identique de situations différentes ne donne pas prise à une critique fondée sur la méconnaissance du principe d'égalité. En revanche, l'analyse menée en amont par le Conseil pour délimiter le champ de la QPC interroge. Alors que le commentaire accompagnant la décision souligne l'originalité de l'affaire en relevant que « *le Conseil constitutionnel n'avait pas encore eu l'occasion d'appréhender, au regard du principe d'égalité devant la loi et du principe d'égalité devant les charges publiques, des dispositions instaurant un fait générateur dont la date peut varier selon le comportement du contribuable, comme c'est le cas des droits de mutation à titre gratuit applicables aux dons manuels* » [36], le Conseil a préféré esquiver la principale difficulté posée par le dispositif de taxation des dons manuels. Il s'est ainsi abstenu de prendre position sur la validité des règles d'évaluation des dons manuels dont le caractère asymétrique profite toujours aux intérêts du Trésor. Il est vrai que cette question se rattache principalement à une problématique intéressant la mise en œuvre du principe d'égalité devant les charges publiques *(V. n° 15)*.

Cons. const. 19 nov. 2021, n° 2021-946 QPC, Sté des pétroles de la côte basque.

12 - *a)* Deux ans après la décision *Total Raffinage France* [37], le Conseil constitutionnel s'est une nouvelle fois prononcé, dans la décision *Sté des pétroles de la côte basque* du 19 novembre 2021 [38], sur la fiscalité applicable aux biocarburants. Dans cette affaire, la requérante contestait la conformité des dispositions du paragraphe III de l'article 266 quindecies du Code des douanes fixant le taux du prélèvement supplémentaire à la TGAP et les conditions dans lesquelles ce taux est diminué à proportion d'une part d'énergie renouvelable issue des biocarburants incorporée aux carburants. Dans leur rédaction issue de la loi de finances pour 2014, ces dispositions prévoient que, dans la filière gazole, la part d'énergie renouvelable maximale des biocarburants produits à partir de plantes oléagineuses est de 7 %. Toutefois cette part maximale n'est que de 0,7 % lorsque les biocarburants sont produits à partir de matières premières d'origine animale ou végétale énumérées à l'article 21 de la directive 2009/28/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009. Outre des griefs tirés de la méconnaissance des articles 3 et 4 de la Charte de l'environnement, la requérante présentait une critique fondée sur la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Selon la présentation faite par le Conseil, elle reprochait plus particulièrement à ces dispositions « *de prévoir que les distributeurs de gazole qui incorporent des biocarburants dits traditionnels, produits à partir de plantes oléagineuses, bénéficient d'un avantage fiscal supérieur à ceux qui incorporent des biocarburants dits avancés, produits à partir de certaines matières animales ou végétales, alors même que ces derniers biocarburants auraient un effet bénéfique sur l'environnement supérieur aux premiers. Il en résulterait une différence de traitement sans rapport avec l'objet de loi, qui serait, selon elle, uniquement de réduire les émissions de gaz à effet de serre. Ces dispositions méconnaîtraient ainsi les principes d'égalité devant la loi et devant l'impôt* » [39]. Procédant à un contrôle combiné de la violation de ces exigences constitutionnelles, le Conseil a estimé, après avoir relevé une différence de traitement entre les redevables selon la nature des biocarburants qu'ils incorporent dans le gazole qu'ils distribuent en France [40], qu'il « *ressort des travaux préparatoires que, d'une part, le législateur a estimé nécessaire, au regard de leurs effets respectifs sur l'environnement, d'inciter au développement progressif des biocarburants avancés et de stabiliser désormais celui des biocarburants traditionnels. D'autre part, il a considéré que la maturité technologique et industrielle de leurs filières de production respectives ainsi que leurs capacités d'approvisionnement en matières premières étaient différentes* » [41]. Il en a déduit qu'en « *adoptant les dispositions contestées, le législateur a donc entendu lutter contre les émissions de gaz à effet de serre en encourageant les distributeurs de gazole à incorporer des biocarburants avancés, tout en maintenant un soutien à la production de biocarburants traditionnels* » [42]. Rappelant qu'il « *n'appartient pas au Conseil constitutionnel de rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi n'étaient pas, en l'état des connaissances et des techniques, manifestement inappropriées* » [43], le Conseil estime qu'en « *fixant, par le texte alors en vigueur, à 0,7 % la part maximale de biocarburants avancés pouvant donner lieu à une diminution du taux du prélèvement supplémentaire et à 7 % celle des biocarburants traditionnels, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi* » [44] de sorte que « *le grief tiré de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doit donc être écarté* » [45].

b) La solution apparaît en décalage avec la jurisprudence antérieure dans la mesure où les requérants prenaient manifestement appui sur la décision *Total Raffinage*. La référence à l'objet de la loi qu'ils mettaient en avant est directement empruntée à la décision de

35. *Ibid., pt 10.*
36. V. *comm., p. 11.*
37. *Cons. const., 11 oct. 2019, n° 2019-808 QPC, Total Raffinage : JurisData n° 2019-017831 ; Dr. adm. 2019, alerte 151.* – V. *M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2019 : Dr. fisc. 2020, n° 12, chron. 195, spéc. n° 15.*
38. *Cons. const. 19 nov. 2021, n° 2021-946 QPC, Sté des pétroles de la côte basque : Dr. fisc. 2021, n° 47, act. 577.*
39. *Ibid., pt 2.*
40. *Ibid., pt 7.*
41. *Ibid., pt 8.*
42. *Ibid., pt 9.*
43. *Ibid., pt 10.*
44. *Ibid., pt 11.*
45. *Ibid., pt 12.*

2019 dans laquelle il était affirmé qu'il « *ressort des travaux préparatoires que, en instituant la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants, le législateur a entendu lutter contre les émissions de gaz à effet de serre dans le monde* » [46]. Le Conseil a toutefois préféré se focaliser sur l'objet de l'amendement à l'origine des dispositions litigieuses plutôt que de raisonner à partir de l'objet de la loi entendu globalement. Au regard de cet objet ainsi resserré, le Conseil a retenu l'argumentation circulaire qu'il met généralement en œuvre lorsqu'il exerce un contrôle combiné – et donc superficiel – sur le fondement des articles 6 et 13 de la Déclaration. Il s'est borné à paraphraser l'exposé des motifs de l'amendement en question [47] sans s'interroger sur la pertinence ni sur la coexistence des objectifs poursuivis par le Gouvernement [48]. Enfin, on relèvera que le Conseil rejette lapidairement le grief tiré de la méconnaissance de la Charte de l'environnement – sans que la décision ni le commentaire l'accompagnant n'apporte de précision – alors que les mesures de fiscalité incitative contestées conduisent paradoxalement à moins bien traiter les biocarburants « les plus vertueux » par rapport aux biocarburants « les moins vertueux ».

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

Cons. const., 14 mai 2021, n° 2021-907 QPC, Righi et a.

13 - *a)* Dans sa décision *Righi et a.* du 14 mai 2021 [49] *(V. n° 10)* relative aux règles instaurant le non-cumul de la majoration du quotient familial et de la déductibilité de la pension alimentaire, le Conseil constitutionnel s'est également placé sur le terrain de l'article 13 de la Déclaration pour écarter l'un des griefs avancés par les requérants. Ces derniers soutenaient qu'il est contraire au principe d'égalité devant les charges publiques de priver le parent versant une pension alimentaire de la possibilité de déduire cette charge du revenu global alors que ne lui est attribuée, au titre de l'enfant, que la moitié de la majoration du quotient familial. En réponse à cette critique, le Conseil a développé une argumentation en deux temps. « *En premier lieu, d'une part, l'attribution d'une majoration de quotient familial au titre d'un enfant atténue la progressivité de l'impôt sur le revenu d'un contribuable en fonction de sa situation et de ses charges de famille. D'autre part, la déduction d'une pension alimentaire versée à un enfant mineur prend en compte, dans la détermination du revenu imposable, les sommes versées par un parent pour la contribution à l'entretien et l'éducation d'un enfant. Dès lors, en refusant la déduction d'une pension lorsque le parent débiteur bénéficie déjà d'une majoration de quotient familial au titre du même enfant, le législateur a entendu éviter un cumul d'avantages fiscaux ayant le même objet* » [50]. « *En second lieu, si le parent qui a la charge partagée d'un enfant en résidence alternée ne peut pas, le cas échéant, déduire de ses revenus la pension alimentaire qu'il verse à l'autre parent, il bénéficie, en tout état de cause, de la moitié de la majoration de quotient familial* » [51]. « *Par conséquent, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant les charges publiques* » [52].

b) Pour la mise en œuvre du principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a estimé que la majoration du quotient familial et la déduction de la pension alimentaire participent d'un objectif commun de prise en compte des charges de famille et sont ainsi, au-delà de leurs modalités techniques très différentes, les deux faces d'une même médaille. Ce faisant, il a pris une certaine distance avec l'analyse qu'il avait menée deux ans et demi plus tôt, dans sa décision *Gaubens* du 14 décembre 2018 [53], dans laquelle il avait insisté sur la différence entre ces deux mécanismes pour rejeter une QPC dirigée contre les dispositions de l'article 193 ter interdisant de prendre en compte la pension alimentaire versée par l'un des parents pour apprécier la charge principale d'entretien d'un enfant. Le Conseil avait alors opposé la prise en charge directe de l'enfant, au travers de la majoration du quotient familial, et sa prise en charge indirecte au travers du financement apporté à l'autre parent, au travers de la déduction de la pension alimentaire, pour écarter les griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité. La majoration du quotient familial et la déduction de la pension alimentaire étant dorénavant regardées comme ayant le même objet, le Conseil a pu faire application de sa jurisprudence *Mi Développement 2* [54] ayant consacré la possibilité pour le législateur, sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques, de lutter contre l'optimisation fiscale en évitant un cumul d'avantages fiscaux. La décision *Righi et a.* marque toutefois un élargissement notable de la jurisprudence *Mi Développement 2*. Jusqu'à présent [55], le Conseil prenait soin de s'assurer de la réalité et de la consistance de la possibilité d'une optimisation fiscale qui, ici, fait largement défaut. Comme le relevait Céline Guibé dans ses conclusions sur la décision de renvoi [56], ce cumul d'avantages fiscaux – que les dispositions litigieuses tendent à éviter – ne peut se présenter « *que lorsque le contribuable bénéficie de la totalité de la majoration de quotient attaché à l'enfant* ». La circonstance mise en avant

46. *Ibid., pt 7.*

47. « *Cet amendement vise à introduire dans la loi, et dans la filière gazole, le principe de la pause dans le développement des biocarburants produits à partir de cultures à vocation alimentaire, principe décidé par le gouvernement français en septembre 2012. Le taux de 7 % du prélèvement supplémentaire de TGAP, effectif dans le Code des douanes depuis 2010, a donc vocation à rester stable dans le temps, tandis que la France peut faire croître la part des biocarburants produits à partir d'autres sources, en tenant compte de la maturité technologique, et de la disponibilité en matières premières La rédaction actuelle de l'article 266 quindecies du Code des douanes n'a pas à ce stade traduit le principe de cette pause. Le gouvernement estime que ce principe est important pour assurer un équilibre entre les filières de biocarburants et les autres usages de la biomasse, dont les usages alimentaires. Ce principe d'équilibre est d'ailleurs repris dans les discussions actuelles autour de la directive de révision des directives 2009/28/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables et modifiant puis abrogeant les directives 2001/77/CE et 2003/30/CE (dite énergies renouvelables) et 98/70/CE (dite qualité des carburants). Dès lors qu'est précisée la part des biocarburants issus des cultures à vocation alimentaire, il devient indispensable de préciser celle des autres biocarburants, qui seront listés dans l'arrêté prévu par le troisième alinéa du III de l'article 266 quindecies du Code des douanes). Certains d'entre eux pourront compter double au titre de la TGAP* » *(PLF 2014, exposé sommaire, amdt n° 455).*

48. Selon le commentaire de la décision, cette solution tient, pour le Conseil aux « *limites inhérentes à son office lorsque sont en cause certaines données techniques* ». Ainsi, « *il ne revenait pas au Conseil de contrôler directement l'appréciation opérée par le législateur sur la question de la maturité technologique et industrielle des filières de production de biocarburants traditionnels et avancés, ni sur la question de leurs capacités d'approvisionnement* » *(p. 15).*

49. *Cons. const., 14 mai 2021, n° 2021-907 QPC, Righi et a. : JurisData n° 2021-00702 : Dr. fisc. 2021, n° 24, comm. 282, note L. Chatain.*

50. *Ibid., pt 9.*

51. *Ibid., pt 10.*

52. *Ibid., pt 11.*

53. *Cons. const., 14 déc. 2018, n° 2018-753 QPC : Dr. fisc. 2018, n° 51-52, act. 564.* – V. *M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal 2018 : Dr. fisc. 2019, n° 13, chron. 213 ; RFP 2019, n° 2, comm. 3, comm. par S. Bernard et Z. Brémond.*

54. *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.*

55. V. en ce sens, *M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2020 : Dr. fisc. 2021, n° 11, chron. 162, spéc. n° 6 et 10.*

56. *CE, 9e et 10e ch., 24 févr. 2021, n° 447219, Righi : JurisData n° 2021-003402 ; Dr. fisc. 2021, n° 14, comm. 206, concl. C. Guibé.*

lors de l'examen du grief tiré de l'atteinte au principe d'égalité devant la loi que « *ni la majoration de quotient familial ni la déduction d'une pension alimentaire n'ont pour objet d'attribuer un avantage fiscal qui compenserait exactement l'ensemble des dépenses engagées par un parent pour l'entretien et l'éducation d'un enfant* » [57] ne conduit pas à tempérer cette conclusion. Si le législateur a pu retenir des avantages « approximatifs » à raison de l'entretien et de l'éducation d'un enfant, il ne peut cependant y avoir de possibilité de cumul d'avantages fiscaux lorsque l'un d'entre eux – la majoration de quotient familial – n'est pas attribué de manière entière. Sous cet angle, les dispositions en litige vont bien au-delà de ce qui est nécessaire pour lutter contre d'éventuelles pratiques d'optimisation fiscale. Il n'est toutefois pas à exclure que la grande retenue dont a fait preuve le Conseil dans cette affaire réponde à un impératif de prudence de l'institution soucieuse de ne pas perturber l'équilibre d'un régime fiscal particulièrement sensible.

Cons. const., 25 juin 2021, n° 2021-921 QPC, Sté M6 Publicité.

14 - *a)* La décision *M6 Publicité* du 25 juin 2021 [58] a donné l'occasion au Conseil constitutionnel de compléter le panorama jurisprudentiel des taxes frappant le secteur audiovisuel. La requérante contestait la conformité des dispositions de l'article 302 bis KD du CGI relatives à la taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision au regard du principe d'égalité devant les charges publiques dans la mesure où l'assiette de la taxe due par les régies publicitaires inclut des sommes dont ces régies n'auraient pas la disposition. « *En effet, cette taxe est assise sur l'ensemble des sommes qui leur sont versées par les annonceurs, alors que, lorsqu'elles agissent au nom et pour le compte des éditeurs de services de radiodiffusion ou de télévision, elles seraient contractuellement tenues d'en reverser une partie à ces derniers* » [59]. Après avoir rappelé que « *l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource* » [60] et précisé que « *l'assiette de cette taxe est constituée des sommes versées en paiement par les annonceurs à la régie, hors taxe sur la valeur ajoutée et éventuelle commission d'agence* » [61], le Conseil constitutionnel a rejeté les griefs présentés par la requérante suivant une argumentation en deux temps. Il a tout d'abord estimé que « *les régies publicitaires sont imposées sur des sommes qui leur sont effectivement versées par les annonceurs* » [62] puis considéré que « *la circonstance qu'une partie de ces sommes doive être reversée aux éditeurs lorsqu'une régie publicitaire agit pour le compte d'un éditeur relève de la forme contractuelle librement choisie pour régler leurs relations* » [63] pour en déduire que « *le législateur n'a pas inclus dans l'assiette de cette taxe des sommes qui ne seraient pas à la disposition des personnes qui y sont assujetties. Les dispositions contestées ne méconnaissent donc pas le principe d'égalité devant les charges publiques* » [64].

b) Par le passé, le Conseil constitutionnel avait déclaré contraires au principe d'égalité devant les charges publiques plusieurs taxes frappant le secteur audiovisuel au motif qu'elles étaient assises sur des sommes dont le contribuable ne dispose pas. S'appuyant sur une branche jurisprudentielle apparue en 2013 [65], il avait ainsi censuré, à plusieurs reprises, des dispositions relatives à la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision [66] ainsi que des dispositions relatives à la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision [67] qui avaient toutes en commun de mettre à la charge des éditeurs de services des impositions assises sur des sommes perçues par des tiers, en particulier les régies publicitaires. Par rapport à ces précédents, l'affaire en cause se présentait à front renversé : la taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision était mise à la charge des annonceurs et assise sur des sommes qu'ils percevaient effectivement mais qui étaient ensuite reversées aux éditeurs. Ainsi que le précise le commentaire accompagnant la décision, cette circonstance a été déterminante pour le Conseil constitutionnel pour écarter le grief tiré de ce que la taxe litigieuse est assise sur des sommes dont le contribuable ne dispose pas. Le Conseil constitutionnel n'a pas retenu l'analyse proposée par Émilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur la décision de renvoi [68]. Développant un raisonnement économique, la rapporteure publique suggérait une appréciation moins superficielle de l'exigence de prise en compte des facultés contributives permettant également au dépositaire tenu de reverser des sommes à son mandant de se prévaloir de l'interdiction d'imposer des sommes dont un contribuable ne dispose pas.

c) La solution retenue dans la décision *M6 Publicité* appelle plusieurs observations. En premier lieu, le Conseil constitutionnel retient une approche factuelle de la notion de disposition d'une somme qui correspond, pour l'essentiel, à celle d'encaissement. Le sort de ces sommes une fois perçues n'entre pas en ligne de compte pour la mise en œuvre des exigences constitutionnelles, cette question étant renvoyée à la volonté des parties. En d'autres termes, pour reprendre une terminologie de fiscalité internationale, la circonstance qu'un contribuable ne soit pas le bénéficiaire effectif de sommes perçues n'offre pas de prise à une critique prenant appui sur la prohibition constitutionnelle des impositions assises sur des sommes dont un contribuable ne dispose pas. En deuxième lieu, la position adoptée par le Conseil constitutionnel était largement orientée par la solution retenue par le Conseil d'État dans sa décision *Baxter* rendue le même jour que la décision renvoyant la QPC posée par la société M6 Publicité. Dans cette décision du 20 avril 2021 [69], le Conseil d'État avait refusé de renvoyer une QPC dirigée contre les dispositions de l'article L. 245-6 du Code de la sécurité sociale relatives à la contribution sur le chiffre d'affaires due par les entreprises exploitant en France des spé-

57. *Cons. const., 14 mai 2021, n° 2021-907 QPC, Righi et a., pt 16 : JurisData n° 2021-00702 : Dr. fisc. 2021, n° 24, comm. 282, note L. Chatain.*
58. IT/ Cons. const., 25 juin 2021, n° 2021-921 QPC, Sté M6 Publicité : Dr. fisc. 2021, n° 26, act. 384.
59. *Ibid., pt 3.*
60. *Ibid., pt 6.*
61. *Ibid., pt 7.*
62. *Ibid., pt 8.*
63. *Ibid., pt 9.*
64. *Ibid., pt 10.*
65. *Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-684 DC, Loi de finances rectificative pour 2013 : Dr. fisc. 2014, n° 5, comm. 140 ; RJF 2014, n° 269.*
66. *Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-684 DC, Loi de finances rectificative pour 2013 : Dr. fisc. 2014, n° 5, comm. 140 ; RJF 2014, n° 269. – Cons. const., 6 févr. 2014, n° 2013-362 QPC, Sté TF1 SA : JurisData n° 2014-002891 ; Dr. fisc. 2014, n° 19, comm. 313, note Ph. Rolland et J. Thiry ; RJF 2014, n° 482 ; D. 2014, p. 375 ; Cah. Cons. const. 2015, n° 48, p. 61, chron. A. Roblot-Troizier ; Cah. Cons. const. 2015, n° 44, p. 155, chron. S. Austry ; JCP G 2014, doctr. 200, chron. B. Mathieu ; RJF 2014, n° 5. – Cons. const., 27 oct. 2017, n° 2017-669 QPC, Sté Edi-TV : Dr. fisc. 2017, n° 45, act. 594.*
67. *Cons. const., 30 mars 2017, n° 2016-620 QPC, Sté EDI-TV : Dr. fisc. 2017, n° 14, act. 230.*
68. *CE, 9e et 10e ch., 20 avr. 2021, n° 448984, SAS M6 : Dr. fisc. 2021, n° 22, comm. 269, concl. É. Bokdam-Tognetti ; RJF 7/2021, n° 744.*
69. *CE, 9e et 10e ch., 20 avr. 2021, n° 430561 et 430562, Sté Baxter SAS : Dr. fisc. 2021, n° 41, comm. 389, concl. É. Bokdam-Tognetti.*

cialités pharmaceutiques qui, selon la société Baxter, ont pour effet d'assujettir des entreprises, agissant en tant que commissionnaire à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont elles ne disposent pas. Le Conseil d'État avait alors mis en avant des considérations juridiques liées au statut d'un commissionnaire pour s'opposer à la demande de renvoi et jugé qu'*« alors même que pèse sur lui l'obligation contractuelle de reverser au commettant le produit de ses ventes, le commissionnaire ne saurait être regardé, pour l'application des dispositions de l'article L. 245-6 du Code de la sécurité sociale, comme n'ayant pas la disposition des ressources qu'il retire de son exploitation et qui constituent son chiffre d'affaires »*. La décision *M6 Publicité* du Conseil constitutionnel apparaît ainsi comme une extension à l'intermédiaire « transparent » d'une solution déjà retenue par le juge du filtre à l'égard de l'intermédiaire « opaque ». Ce faisant, les juridictions nationales retiennent une notion de disposition d'un revenu ou d'une somme – qu'elle repose sur une approche factuelle ou sur des considérations juridiques – assez éloignée de celle retenue par la Cour de justice pour la mise en œuvre de la directive TVA. La Cour de justice privilégie une approche économique qu'Émilie Bokdam-Tognetti avait vraisemblablement à l'esprit dans ses conclusions sur la décision de renvoi. La Cour de Luxembourg juge, en effet, que les remises accordées *a posteriori* par une entreprise pharmaceutique à un organisme d'assurance-maladie entraînent une réduction de la base d'imposition à la TVA de l'entreprise pharmaceutique lorsque cet organisme rembourse à ses assurés le prix d'achat des produits pharmaceutiques [70]. En pareilles circonstances, contrainte de consentir des remises à l'organisme d'assurance maladie, *« l'entreprise pharmaceutique n'a pas pu disposer librement de la totalité du prix reçu lors de la vente de ses produits aux pharmacies ou aux grossistes* [71] ». Ajoutons que la Cour vient d'étendre cette solution aux cas dans lesquels les remises ainsi accordées procèdent d'un simple contrat de droit privé conclu facultativement avec l'organisme d'assurance-maladie et non d'une obligation légale [72]. Si cette divergence d'appréciation entre juridictions nationales et juridiction européenne autour de la notion de disposition d'une somme peut être expliquée – à défaut d'être justifiée – par les exigences de réalités économiques qui gouvernent le régime de la TVA [73], elle révèle également une autonomisation excessive de la branche jurisprudentielle prohibant les impositions assises sur des sommes dont le contribuable ne dispose pas. Celle-ci tend en effet à se détacher du cadre plus général de prise en compte des facultés contributives sous le timbre du principe d'égalité devant les charges publiques. Il est à cet égard révélateur que, dans sa décision *M6 Publicité*, le Conseil n'ait abordé que la question de la disposition des sommes pour déclarer les dispositions litigieuses conformes à la Constitution sans même s'interroger sur le point de savoir si l'imposition de sommes encaissées par un opérateur pour le compte d'un tiers alors que même lesdites sommes sont reversées à ce tiers dans l'année pouvait être regardée comme répondant à des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés ou si la charge fiscale ainsi supportée n'était pas excessive au regard des facultés contributives des opérateurs concernés. Sous cet angle, la décision *M6 Publicité* s'inscrit dans une tendance de fond par laquelle le Conseil constitutionnel entreprend de restreindre la portée des exigences dérivant de l'article 13 de la Déclaration [74].

Cons. const., 9 juill. 2021, n° 2021-923 QPC, Walter G.

15 - ***a)*** Dans sa décision *Walter G* du 9 juillet 2021 [75], le Conseil constitutionnel s'est placé, dans un premier temps, sur le terrain du principe d'égalité devant les charges publiques [76] pour écarter les griefs formulés à l'encontre des dispositions de l'article 757 du CGI relatives au régime fiscal des dons manuels. Il a ainsi considéré qu'il *« n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement. Il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé. Les dons manuels consistant en la remise matérielle d'un bien meuble, le législateur a choisi de ne soumettre leur réalisation à aucune formalité particulière. En prévoyant que, lorsqu'un don manuel est révélé à l'administration fiscale par le donataire, le fait générateur de l'imposition se situe au jour, non de sa réalisation, mais de sa révélation, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi »* [77].

b) Ainsi qu'évoqué précédemment *(V. n° 11)*, le Conseil constitutionnel admet l'existence d'un fait générateur d'imposition à géométrie variable dépendant de considérations subjectives liées au comportement du contribuable et non de considérations objectives liées à la réalisation d'une opération. Considérée en elle-même, cette solution ne surprend pas au regard de la marge de manœuvre conférée au législateur [78]. En revanche, en restreignant le champ de la QPC au deuxième alinéa de l'article 757, lequel constitue une règle de renvoi se bornant à préciser que les règles spécifiques en matière de fait générateur et d'évaluation des dons manuels s'appliquent également lorsque le donataire révèle un tel don à l'administration fiscale, le Conseil a éludé les principales difficultés que suscite le premier alinéa de ce dispositif en termes d'assiette imposable. Précisant que les *« droits sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure »*, ces dispositions instituent une assiette asymétrique profitant toujours aux intérêts du Trésor. C'est une chose d'admettre que la révélation est le fait générateur d'une imposition [79], c'en est une autre d'admettre que l'assiette retenue est systématiquement la valeur la plus élevée entre celle au jour de la révélation et celle à la date de la transmission. Si la mutation est considérée comme étant, en théorie, un non-événement pour l'imposition du don manuel, l'assiette alternative prévue par les dispositions du premier alinéa de l'article 757 du CGI introduit un facteur d'incohérence dans un cadre censé privilégier la révélation de la donation. Bien que la décision

70. *CJUE, 5e ch., 20 déc. 2017, aff. C-462/16, Finanzamt Bingen Alzey c/ Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG : JurisData n° 2017-028078 ; Dr. fisc. 2018, n° 2, act. 21 ; RJF 3/2018, n° 332.*

71. *Ibid., pt 43.*

72. *CJUE, 7e ch., 6 oct. 2021, aff. C-717/19, Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarorszagi Fioktelepe : Dr. fisc. 2021, n° 41, act. 502 ; Europe 2021, comm. 454, note J. Tribout.*

73. V. en ce sens, *concl. M.-G. Merloz ss CE, 3e et 8e ch., 14 oct. 2019, n° 418455, Sté Laboratoires Merck Sharp & Dohme-Chibret : JurisData n° 2019-018227 ; Dr. fisc. 2020, n° 6-7, comm. 144 ; RJF 1/2020, n° 38.*

74. V. *M. Pelletier, Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2020, préc., spéc., n° 11.*

75. *Cons. const., 9 juill. 2021, n° 2021-923 QPC, Walter G : Dr. fisc. 2021, n° 28, act. 414 ; RJF 2021, n° 960.*

76. Bien que le Conseil constitutionnel ait fait usage de la formule employée lorsqu'il opère un contrôle combiné des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, le commentaire accompagnant la décision revendique l'exercice d'un contrôle au regard des seules exigences du principe d'égalité devant les charges publiques, V. *comm., p. 12.*

77. *Cons. const., 9 juill. 2021, n° 2021-923 QPC, Walter G, pt 9 : Dr. fisc. 2021, n° 28, act. 414 ; RJF 2021, n° 960*

78. Au demeurant, cette solution prive également de fondement les critiques fondées sur la méconnaissance des exigences de l'article 16 de la Déclaration relatives à la garantie des droits dans la mesure où le fait générateur ainsi retenu est postérieur à la réalisation de la mutation.

79. Ce qui ne va pas sans susciter des difficultés lorsqu'à la date de transmission du bien, l'opération ne relevait pas de la compétence fiscale française.

Walter G ait pris soin de ne pas aborder de front cette question, le commentaire accompagnant la décision souligne les considérations de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ayant motivé ce choix : « *en privilégiant cette règle de calcul sur la base de la valeur la plus élevée, le législateur a ainsi entendu faire en sorte que le choix de révéler le don tardivement n'offre pas au contribuable la possibilité d'un calcul « gagnant »* » [80]. Rappelons que le Conseil constitutionnel a déjà eu l'occasion de censurer, lors de l'examen des règles d'évaluation des créances à terme prévues à l'article 760 du CGI, le « filet de sécurité » dont disposait l'administration qui lui permettait d'imposer toute somme recouvrée supérieure à la valeur estimative retenue à bon droit par le créancier [81]. Pour justifier sa censure, fondée sur l'absence de prise en compte des facultés contributives, le Conseil avait relevé que « *l'imposition supplémentaire qui en résulte n'est ainsi pas soumise à la condition que la créance avait été sous-évaluée à la date du fait générateur de l'impôt* ». Pointant un défaut de cohérence de l'article 760 du CGI motivé également par la volonté historique de lutter contre la fraude fiscale [82], cette analyse pourrait, sans grande difficulté, être transposée à l'article 757 du CGI.

Cons. const., 15 oct. 2021, n° 2021-939 QPC, Claude-Alain L.

16 - *a)* Dans sa décision *Claude-Alain L* du 15 octobre 2021 [83], le Conseil constitutionnel était invité à se prononcer sur la conformité à la Constitution des dispositions, codifiées aux articles L. 23 C du LPF et 755 du CGI, visant à soumettre aux DMTG au taux de 60 % le solde maximal au cours des 10 dernières années des avoirs non justifiés figurant sur des comptes bancaires ou des contrats d'assurance-vie ouverts à l'étranger et non déclarés à l'administration française. Créé par la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, le dispositif litigieux s'inspire à la fois de la procédure de demandes de justification de l'article L. 16 du LPF et de la taxation des dons manuels de l'article 755 pour imposer des avoirs figurant sur des comptes non déclarés indépendamment de leur date d'acquisition. Ayant suscité un nombre important d'interventions, cette QPC se plaçait, à titre principal, sur le terrain de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, notamment sous l'angle de l'incompétence négative [84]. Pour écarter les nombreux griefs présentés par le requérant et les intervenants, le Conseil a commencé par préciser – sans surprise – qu'« *en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu assurer l'effectivité du contrôle des avoirs détenus à l'étranger par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France. Il a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* » [85]. Il a ensuite considéré qu'« *en permettant à l'administration de présumer que de tels avoirs constituent des sommes acquises à titre gratuit lorsque l'obligation de déclaration n'a pas été respectée et que l'origine et les modalités d'acquisition de ces avoirs n'ont pas été justifiées, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels au regard du but poursuivi. Par ailleurs, la procédure de contrôle prévue par les dispositions contestées ne confère pas à l'administration fiscale le pouvoir de choisir, parmi les contribuables, ceux qui seront effectivement soumis à l'impôt* » [86]. Enfin, il a estimé que « *ces dispositions, qui réservent au contribuable la possibilité d'apporter la preuve de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs, n'ont ni pour objet ni pour effet d'instituer une présomption irréfragable d'acquisition à titre gratuit, pas plus qu'une présomption irréfragable de possession. Elles n'ont pas non plus pour objet d'imposer des personnes sur des sommes dont elles n'auraient jamais eu la disposition* » [87].

b) Si la déclaration de conformité de l'article 755 du CGI prononcée quelques semaines auparavant dans la décision *Walter G* du 9 juillet 2021 laissait préfigurer une validation de la technique d'imposition retenue par les dispositions contestées, l'objectif de lutte contre la fraude fiscale poursuivi par les articles L. 23 C du LPF et 755 du CGI dans un cadre réservé à des situations présentant un élément d'extranéité aurait pourtant pu conduire à un aménagement de ce dispositif. En dépit du rejet des griefs tirés de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration [88], la dimension punitive qui anime ces dispositions leur confère une nature hybride s'accordant mal avec la nature fiscale du prélèvement et les exigences de l'article 13 de la Déclaration. Le Conseil constitutionnel n'a toutefois pas souhaité s'engager dans l'examen des incohérences de ce mécanisme. Il a privilégié un rejet lapidaire des différents griefs articulés par le requérant et les intervenants à l'encontre de ces dispositions. Se bornant à une simple paraphrase, la lecture du commentaire accompagnant la décision ne renseigne pas sur le raisonnement qui a pu être suivi par le Conseil constitutionnel. À cet égard, l'affirmation selon laquelle « *le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels au regard du but poursuivi* » [89] ne répond pas aux critiques dirigées contre le champ d'application et l'assiette de l'imposition. De même, l'affirmation selon laquelle « *la procédure de contrôle prévue par les dispositions contestées ne confère pas à l'administration fiscale le pouvoir de choisir, parmi les contribuables, ceux qui seront effectivement soumis à l'impôt* » [90] apparaît assez éloignée des griefs formulés par le requérant qui entendait se placer dans le sillage de la décision sur la loi de finances pour 2017 ayant censuré la « taxe Google ». La réponse se place sur le terrain des modalités d'application concrètes de la procédure de taxation d'office. Sous cet angle, il est exact d'affirmer que ceux qui seront effectivement soumis à l'impôt selon les modalités

80. V. *comm. 2021-923 QPC, p. 5 et 6.*

81. *Cons. const., 15 janv. 2015, n° 2014-436 QPC, Silberman : Dr. fisc. 2015, n° 11, comm. 209, note M. Pelletier.*

82. V. *comm. 2014-436 QPC, p. 3-4.*

83. *Cons. const., 15 oct. 2021, n° 2021-939 QPC, Claude-Alain L : Dr. fisc. 2021, n° 42, act. 527.*

84. Par exception à l'impossibilité de se prévaloir de l'incompétence négative dans la détermination de l'assiette d'un impôt, les parties requérantes et intervenantes entendaient se placer dans le sillage de la jurisprudence *ING Direct* de 2014 *(Cons. const., 28 nov. 2014, n° 2014-431 QPC, Stés ING Direct NV et ING Bank NV : JurisData n° 2014-029415 ; Dr. fisc. 2015, n° 7-8, comm. 159, note C. Cassan et Ph. Durand ; RJF 2/2015, n° 146)*, laquelle précise que le pouvoir donné par la loi à l'administration de fixer, contribuable par contribuable, les modalités de détermination de l'assiette d'une imposition méconnaît la compétence du législateur dans des conditions qui affectent, par elles-mêmes, le principe d'égalité devant les charges publiques. Cette solution a été confirmée – avec des formulations différentes – dans la décision *SNF (Cons. const., 30 mars 2017, n° 2016-622 QPC, SNF : JCP A 2017, act. 265)* et, dans le contentieux *a priori*, par la décision relative à la loi de finances pour 2017 dans le cadre de la « taxe Google » *(Cons. const., 29 déc. 2016, n° 2016-744 DC, pt 82)*. Dans cette dernière décision, la solution est fondée sur la violation du seul article 34 de la Constitution.

85. *Cons. const., 15 oct. 2021, n° 2021-939 QPC, Claude-Alain L, pt 8 : Dr. fisc. 2021, n° 42, act. 527.*

86. *Ibid., pt 9.*

87. *Ibid., pt 10.*

88. De manière prévisible, le Conseil constitutionnel n'a pas été sensible à la circonstance que l'application des articles L. 23 C du LPF et 755 du CGI est réservée aux contribuables qui, au titre d'une des dix dernières années, n'ont pas respecté l'obligation de déclarations des comptes et des contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger prévue aux articles 1649 et 1649 A du CGI. Le commentaire accompagnant la décision se réfère au précédent refus de renvoi opposé en 2019 par la Cour de cassation pour justifier cette solution, V. *comm., p. 19.*

89. *Cons. const., 15 oct. 2021, n° 2021-939 QPC, Claude-Alain L, pt 9 : Dr. fisc. 2021, n° 42, act. 527.*

90. *Ibid.*

prévues à l'article 755 du CGI ne sont pas, en tant que tels, choisis par l'administration : il s'agit des contribuables qui n'apportent pas de justification ou qui se contentent de justifications insuffisantes en réponse à la demande instituée par l'article L. 23 C du LPF. Pour autant, le grief ne portait pas sur la soumission effective à l'impôt mais, en amont, sur le principe de l'assujettissement à l'impôt prévu à l'article 755 du CGI. La critique portait sur le fait que la clé d'entrée dans un dispositif spécifique de taxation réservé aux contribuables n'ayant pas souscrit à leurs obligations déclaratives [91] est entièrement entre les mains de l'administration qui a la faculté discrétionnaire d'adresser aux contribuables qui n'ont pas déclaré leurs comptes à l'étranger une demande de justifications [92]. Dépourvu d'autonomie, l'article 755 du CGI ne peut être appliqué que si la demande prévue à l'article L. 23 C du LPF est préalablement adressée par le service vérificateur. En l'absence d'une telle demande, les avoirs à l'étranger ne sont pas soumis à l'impôt au titre des DMTG. La configuration est ainsi très voisine celle de la « taxe Google » dans laquelle l'imposition était conditionnée à l'engagement d'une procédure de contrôle.

c) Enfin, les affirmations figurant dans la décision selon lesquelles « *ces dispositions, qui réservent au contribuable la possibilité d'apporter la preuve de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs, n'ont ni pour objet ni pour effet d'instituer une présomption irréfragable d'acquisition à titre gratuit, pas plus qu'une présomption irréfragable de possession. Elles n'ont pas non plus pour objet d'imposer des personnes sur des sommes dont elles n'auraient jamais eu la disposition* » [93] surprennent. D'une part, elles apparaissent en décalage avec la lettre du texte qui subordonne l'application de ce dispositif à la seule méconnaissance des obligations déclaratives qui pèsent aussi bien sur les titulaires des comptes que sur les personnes qui les utilisent, notamment par le biais d'une procuration, sans pour autant disposer nécessairement d'informations précises sur les avoirs en question, notamment sur leur origine et leurs modalités d'acquisition. Comment ces personnes peuvent-elles apporter la preuve contraire et échapper à la taxation alors qu'elles ne sont autorisées à apporter des informations et des justifications que sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie ? D'autre part, en pareilles circonstances, on peine à comprendre la référence à la jurisprudence sur l'imposition des sommes dont le contribuable ne dispose pas – jurisprudence dont le Conseil a fait application quelques semaines plus tôt dans sa décision *M6 Publicité* du 25 juin 2021 *(V. n° 14)*. Conceptuellement, la notion de disposition s'acclimate difficilement au cadre des DMTG, à moins qu'il faille comprendre cette référence comme une validation de l'assiette constituée par le solde maximal des avoirs non justifiés au cours des 10 dernières années [94] ? En écartant aussi sèchement les différents arguments présentés par le requérant et les intervenants, la décision *Claude-Alain L* escamote une partie des difficultés posées par les articles L. 23 C du LPF et 755 du CGI – sauf à considérer, ce que le commentaire de la décision ne permet au demeurant pas de suggérer, que le Conseil a entendu neutraliser les principaux griefs avancés au moyen d'une réécriture prétorienne des dispositions litigieuses sans pour autant formuler explicitement une réserve d'interprétation. Le Conseil a peut-être également préféré retenir une solution minimaliste, dans l'attente de l'arrêt de la Cour de justice qui était appelée à se prononcer, à l'initiative de la Commission, sur le régime espagnol visant à lutter contre les avoirs dissimulés à l'étranger, lequel présente un certain nombre de traits communs avec le dispositif institué par les articles L. 23 C du LPF et 755 du CGI [95].

2. Chronique de l'article 8

Cons. const., 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, Sté KF3 Plus. – Cons. const., 21 oct. 2021, n° 2021-942 QPC, Sté Décor Habitat 77.

17 - *a)* L'année 2021 a donné l'occasion au Conseil constitutionnel d'enrichir sa jurisprudence sur les sanctions fiscales sans qu'elle soit pour autant plus lisible et plus satisfaisante concernant la mise en œuvre des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789. Dans une décision *KF3 Plus* du 26 mai 2021 [96], le Conseil constitutionnel a déclaré inconstitutionnelles les dispositions de l'article 1737, I, 3° du CGI réprimant la vente sans facture d'une amende de 50 % du montant de la transaction – pouvant être ramenée à 5 % dans certains cas – à raison de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration tout en reportant les effets dans le temps de sa décision au 31 décembre 2021 [97]. À cette occasion, il a considéré que « *d'une part, en l'absence de délivrance d'une facture, le législateur a prévu l'application d'une amende dont le montant n'est pas plafonné et dont le taux, qui s'élève à 50 % du montant de la transaction, est fixe. D'autre part, cette amende reste due, alors même que la transaction a été régulièrement comptabilisée, si le fournisseur n'apporte pas la preuve de cette comptabilisation dans les trente jours suivant la mise en demeure de l'administration fiscale* » [98]. Il a ensuite estimé que « *le législateur a prévu l'application d'une amende réduite dont le montant n'est pas non plus plafonné et dont le taux de 5 % est fixe, quand bien même le fournisseur justifierait d'une compta-*

91. La clé d'entrée dans le régime d'imposition prévu à l'article 755 du CGI repose exclusivement sur deux conditions cumulatives de nature formelle ou procédurale : le défaut de déclaration de comptes ou de contrats d'assurance-vie à l'étranger visée aux articles 1649 A et 1649 AA du CGI – première condition – et l'absence de réponse à une demande spécifique de justifications concernant les avoirs figurant sur lesdits comptes – seconde condition. Au regard de la première condition, cela signifie que les avoirs détenus à l'étranger sur un compte ou un contrat déclarés ne sont pas dans le champ de ce régime d'imposition : la circonstance que ces avoirs ne puissent être justifiés ne permet pas de les attraire dans le périmètre de ces dispositions et de les taxer au titre des DMTG. Au regard de la seconde condition, les avoirs figurant sur un compte non déclaré dont l'origine et les modalités d'acquisition peuvent être justifiées ne sont pas non plus dans le champ de ce régime d'imposition. Une justification apportée par le contribuable à la demande prévue à l'article L. 23 C du LPF fait obstacle à l'application de l'article 755 du CGI.

92. Dans sa présentation des arguments du requérant, le Conseil indique pourtant que le requérant « *soutient que l'article 755 du Code général des impôts serait entaché d'incompétence négative dans des conditions affectant, par elles-mêmes, le principe d'égalité devant les charges publiques, au motif que l'assujettissement aux droits de mutation à titre gratuit serait subordonné à la seule décision de l'administration de mettre en œuvre une procédure de contrôle* », *Cons. const., 15 oct. 2021, n° 2021-939 QPC, Claude-Alain L, pt 3 : Dr. fisc. 2021, n° 42, act. 527).*

93. *Cons. const., 15 oct. 2021, n° 2021-939 QPC, Claude-Alain L, pt 10 : Dr. fisc. 2021, n° 42, act. 527.*

94. On relèvera toutefois que l'assiette de l'imposition est définie au second alinéa de l'article 755 du CGI. Ce second alinéa n'a pas été intégré au champ de la QPC et n'a pas, en conséquence, été déclaré conforme à la Constitution.

95. V. *CJUE, 27 janv. 2022, aff. C-788/19, Comm. c/ Espagne : Dr. fisc. 2022, n° 5, act. 48 ; Dr. fisc. 2022, n° 6, act. 52, M. Pelletier.*

96. *Cons. const., 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, Sté KF3 Plus : Dr. fisc. 2021, n° 27, comm. 311, note M. Pelletier ; RJF 8-9/2021, n° 839.*

97. Tirant les conséquences de cette déclaration d'inconstitutionnalité, le législateur a institué un dispositif plafonnant à 375 000 € par exercice – 37 500 € en cas de comptabilisation – le montant de l'amende pour absence de facture. En outre, cette amende n'est pas applicable en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'infraction a été réparée spontanément ou dans les trente jours d'une première demande de l'administration *(L. n° 2021-1900, 30 déc. 2021, art. 142 : Dr. fisc. 2022, n° 1-2, comm. 54)*. Ce nouveau dispositif devrait s'appliquer aux procédures en cours en application de la rétroactivité *in mitius*.

98. *Cons. const., 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, Sté KF3 Plus, pt 8 : Dr. fisc. 2021, n° 27, comm. 311, note M. Pelletier ; RJF 8-9/2021, n° 839.*

bilisation régulière de la transaction permettant à l'administration d'effectuer des contrôles » [99] pour en conclure que « *les dispositions contestées peuvent donner lieu à une sanction manifestement disproportionnée au regard de la gravité du manquement constaté, comme de l'avantage qui a pu en être retiré* » [100].

b) Quelques mois plus tard, saisi d'une QPC posée par la société Décor Habitat 77, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions voisines de l'article 1737, I, 1° du CGI réprimant la délivrance de factures de complaisance d'une amende de 50 % du montant des sommes en jeu. En réponse au grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines, le Conseil a estimé, dans sa décision du 21 octobre 2021 [101], qu'« *en sanctionnant d'une amende fiscale les manquements aux règles de facturation, le législateur a entendu réprimer des comportements visant à faire obstacle, d'une part, au contrôle des comptabilités tant du vendeur que de l'acquéreur d'un produit ou d'une prestation de service et, d'autre part, au recouvrement des prélèvements auxquels ils sont assujettis. Ce faisant, il a poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale* » [102]. Il a ensuite considéré qu'« *en fixant l'amende encourue en proportion du montant des sommes versées ou reçues au titre d'une facture irrégulière, le législateur a instauré une sanction dont l'assiette est en lien avec la nature de l'infraction* » [103] puis que « *le taux de 50 % retenu n'est pas manifestement disproportionné au regard de la gravité des manquements que le législateur a entendu réprimer, dès lors que ceux-ci portent sur une opération réalisée par des professionnels dans le cadre de leur activité et ont nécessairement un caractère intentionnel* » [104] pour rejeter les arguments de la requérante. En réponse au grief tiré de la méconnaissance du principe *non bis in idem*, le Conseil a jugé, après un rappel de sa formulation de principe [105] et une présentation des dispositions invoquées à l'appui de cette critique [106], que « *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. Or, la majoration prévue à l'article 1729 du Code général des impôts sanctionne des manœuvres frauduleuses ayant conduit à éluder l'impôt dû par le contribuable. Les dispositions contestées visent, quant à elles, à réprimer le seul recours à des factures de complaisance, indépendamment du fait que des droits aient ou non été éludés* » [107]. Et le Conseil d'ajouter que « *si le recours à des factures de complaisance est susceptible de caractériser des manœuvres frauduleuses au sens de l'article 1729 du Code général des impôts, la caractérisation de telles manœuvres ne procède pas nécessairement de cette seule circonstance et peut résulter d'autres éléments de fait* » [108] pour en déduire que « *ces infractions ne tendent donc pas à réprimer de mêmes faits, qualifiés de manière identique. Dès lors, le grief tiré de la méconnaissance du principe de nécessité des délits et des peines doit être écarté* » [109].

c) Nous avions longuement commenté, dans les colonnes de cette revue, la décision *KF3 Plus* qui semblait marquer une nouvelle orientation de la jurisprudence constitutionnelle [110]. Dans cette affaire, le Conseil avait enrichi le cadre traditionnel d'appréciation de la proportionnalité des sanctions fiscales en y intégrant un paramètre tiré des avantages qui ont pu être retirés d'un manquement. Cet élément complétait la grille traditionnelle d'analyse examinant le lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, d'une part, et l'absence de disproportion manifeste entre la gravité des manquements sanctionnés et le taux de la sanction, d'autre part. La prise en compte des avantages qui ont pu être retirés d'un manquement marquait un rapprochement avec les méthodes suivies dans le cadre conventionnel, aussi bien sous l'angle du droit de l'Union européenne que du droit européen des droits de l'Homme. Elle conduisait également à porter un regard nouveau sur l'importance de la sanction en la rapportant notamment au montant des impositions qui ont pu être éludées au moyen d'un manquement. Les contribuables se sont aussitôt emparés de cette nouvelle orientation de la jurisprudence constitutionnelle que les juridictions administratives ont rapidement voulu endiguer [111]. Les conclusions contraires d'Émilie Bokdam-Tognetti sur la décision de renvoi *Décor habitat 77* [112] illustrent la volonté de limiter les perspectives d'invocation de la jurisprudence *KF3 Plus* en minimisant sa portée. Selon la rapporteure publique, « *si, dans la récente affaire sur le défaut de facturation, le Conseil constitutionnel a jugé l'amende disproportionnée au regard de la gravité du manquement constaté comme de l'avantage qui a pu en être retiré, la circonstance que l'infraction réprimée n'impliquait pas nécessairement une dimension intentionnelle semble avoir joué un rôle très important* ». Le Conseil constitutionnel a été sensible à l'invitation qui lui était ainsi faite et a renoncé, dans sa décision *Décor habitat 77*, à toute référence à l'avantage qui a pu être retiré du manquement pour revenir à sa grille d'analyse antérieure. S'inspirant de l'analyse présentée par Émilie Bokdam-Tognetti, le commentaire publié sur le site du Conseil justifie la distance prise avec la décision *KF3 Plus* par le caractère intentionnel du manquement que constitue le recours à une facture de

99. *Ibid., pt 9.*

100. *Ibid., pt 10.*

101. *Cons. const., 21 oct. 2021, n° 2021-942 QPC, Sté Décor Habitat 77 : Dr. fisc. 2021, n° 43, act. 541.*

102. *Ibid., pt 7.*

103. *Ibid., pt 8.*

104. *Ibid., pt 9.*

105. *Ibid., pt 11.*

106. *Ibid., pt 12.*

107. *Ibid., pt 13.*

108. *Ibid., pt 14.*

109. *Ibid., pt 15.*

110. V. *M. Pelletier, Vers une nouvelle orientation du contrôle de proportionnalité des sanctions fiscales, note ss Cons. const., 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, KF3 Plus, note M. Pelletier : Dr. fisc. 2021, n° 27, comm. 311.*

111. V. en ce sens, *CE, 9e et 10e ch., 7 mai 2021, n° 449641, Sté Batouche Investissements : RJF 8-9/2021, n° 842, concl. E. Bokdam-Tognetti C 842* – à propos d'un refus de renvoi d'une QPC dirigée contre les dispositions de l'amende réprimant l'omission de déclaration de poste de télévision par un professionnel dans le cadre de la contribution à l'audiovisuel public. Dans ses conclusions, Émilie Bokdam-Tognetti estimait la question sérieuse au regard des exigences de l'article 8 de la Déclaration, l'amende certes peu importante en valeur absolue excédant systématiquement le montant de la contribution éludée par le contribuable. – V. également, *CE, 8e et 3e ch., 15 juill. 2021, n° 453371, Renaudin : Dr. fisc. 2021, n° 49, comm. 443, concl. K. Ciavaldini ; RJF 11/2021, n° 1055* – à propos de la majoration de 10 % pour défaut ou retard déclaratif en matière d'IR prévue à l'article 1758 A du CGI, le Conseil d'État refusant de renvoyer une QPC « *alors même que le montant de cette majoration n'est pas plafonné* ». – V. également, *TA Paris, 13 sept. 2021, n° 2016940 et 2016941 : RJF 1/2022, n° 72* – refus de transmission d'une QPC dirigée contre les dispositions de l'article 1729, b du CGI réprimant les abus de droit d'une majoration de 80 %, la décision *KF3 Plus* ne pouvant être regardée comme un changement de circonstances de droit justifiant un nouvel examen de ces dispositions.

112. *CE, 9e ch., 19 juill. 2021, n° 453359, Sté Décor Habitat 77 : Dr. fisc. 2021, n° 37, comm. 362, concl. É. Bokdam-Tognetti.*

complaisance entre professionnels [113]. En dépit de cette différence au regard du caractère intentionnel du manquement entre l'absence de facture, d'un côté, et la facture de complaisance et la facture fictive [114], d'un autre côté, – différence qu'il convient de relativiser [115] – la solution retenue par le Conseil dans la décision *Décor habitat 77* n'est guère satisfaisante. En premier lieu, elle met en lumière une versatilité certaine de la jurisprudence qui renonce à la référence aux avantages tirés du manquement dans l'analyse de la proportionnalité des sanctions sans que les raisons de ce choix soient explicitées dans la décision elle-même ou le commentaire l'accompagnant. Faut-il considérer qu'il s'agissait d'une erreur de plume de la décision *KF3 Plus* ou d'une exigence qui serait réservée aux manquements non intentionnels – avec toutes les précautions et difficultés qu'appelle le maniement de cette dernière catégorie ? En second lieu, même en prenant en compte le caractère intentionnel du manquement que constitue généralement [116] le recours à une facture de complaisance, la solution *Décor habitat 77* va bien au-delà de certains précédents – pourtant extrêmement sévères [117]. Le Conseil constitutionnel admet ainsi qu'une sanction d'un montant particulièrement élevé puisse être infligée à un contribuable en l'absence de tout impôt éludé sans que les autorités d'application de la loi fiscale disposent de la moindre latitude pour adapter la répression aux circonstances et à la gravité concrète du manquement [118]. Ce faisant, le Conseil consacre, au plan constitutionnel, une solution qui s'éloigne aussi bien de l'analyse retenue par le Conseil d'État dans le cadre du contrôle de proportionnalité des sanctions exercé sur le fondement de l'article 1er du premier protocole additionnel à la CEDH [119] que du principe européen de proportionnalité mis en œuvre par la Cour de justice en matière de TVA. Selon une jurisprudence bien établie, la Cour de Luxembourg estime que pour apprécier si une sanction est conforme au principe de proportionnalité, il convient de tenir compte, notamment, de la nature et de la gravité de l'infraction que cette sanction vise à réprimer, ainsi que des modalités de détermination du montant de celle-ci. Sur ce dernier point, elle est particulièrement attentive aux possibilités de modulation offertes à l'administration et au juge et s'avère hostile aux sanctions appliquées de manière automatique ne permettant pas aux autorités fiscales d'individualiser la sanction infligée [120]. Surtout, la Cour de justice ne rechigne pas à appliquer cette grille d'analyse à des sanctions visant à réprimer des opérations fictives [121], dont le caractère intentionnel justifiant une approche plus sévère au plan constitutionnel ne fait aucun doute. Dans la mesure où les dispositions réprimant les infractions aux règles de facturation constituent une mise en œuvre du droit de l'Union au sens de l'article 51 de la

113. « *Ce caractère intentionnel des manquements, qui se déduisait des termes mêmes des dispositions contestées, l'a conduit à opérer une distinction entre l'amende fiscale sanctionnant le recours à une facture de complaisance, objet de la décision commentée, et celle applicable en cas de défaut de facturation, que le Conseil avait précédemment jugée manifestement disproportionnée au regard de la gravité du manquement constaté* » *(comm., p. 21).*

114. Les dispositions réprimant l'émission de factures fictives ont été déclarées conformes à la Constitution dans la décision relative à la loi de finances pour 1998, *Cons. const., 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, loi de finances pour 1998, pt 41 : JO 31 déc. 1997, p. 19313 ; AJDA 1998, p. 118, chron. E. Schoettl ; RFD const. 1998, p. 160, chron. L. Philip ; RJF 2/1998, n° 182.*

115. Ainsi que le soulignait Céline Guibé, *concl. C. Guibé ss CE, 9e et 10e ch., 24 févr. 2021, n° 443476 et 443476, Sté KF3 Plus : Dr. fisc. 2021, n° 14, comm. 211* – la rédaction des dispositions réprimant l'amende pour absence de facture réservait l'application de l'amende de 50 % à des manquements intentionnels, les manquements non intentionnels ayant vocation à relever de l'amende de 5 %. Il est en effet très peu vraisemblable qu'un contribuable qui n'est pas en mesure de justifier, au bout de 30 jours, de la comptabilisation d'une vente sans facture n'ait pas commis un manquement intentionnel. Dans sa décision *KF3 Plus*, le Conseil constitutionnel a pourtant censuré les deux aspects de ce dispositif. Si la dimension intentionnelle du manquement avait autant de poids, on peine à comprendre la raison pour laquelle l'amende de 50 % a également été déclarée inconstitutionnelle.

116. L'amende pour factures de complaisance réprime également l'utilisation d'un prête-nom indépendamment de la régularité de ce procédé et de toute volonté d'égarer l'administration fiscale.

117. V. *Cons. const., 20 juill. 2012, n° 2012-267 QPC, Lherbeil : JurisData n° 2012-016162 ; Dr. fisc. 2012, n° 40, comm. 461, note L. Ayrault ; RJF 12/2012, n° 1150* – à propos de l'amende de 50 % réprimant l'omission de déclarer les commissions versées à des tiers. On observera que le législateur avait institué une forme de gradation en prévoyant que le premier manquement à cette obligation n'était pas sanctionné. Aucune mesure de tempérament équivalente n'est prévue par l'article 1737, I, 1° du CGI alors que le législateur a introduit, dans la loi de finances pour 2022, un tel tempérament pour l'amende pour défaut de facturation à l'article 1737 V du CGI.

118. Le terme de facture de complaisance a une connotation à la fois infamante et sulfureuse qui ne correspond qu'imparfaitement au champ de l'article 1737, I, 1° tel qu'il résulte de la rédaction de ses dispositions *(« le fait de travestir ou dissimuler l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, les éléments d'identification mentionnés aux articles 289 et 289 B et aux textes pris pour l'application de ces articles ou de sciemment accepter l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom »).* S'agissant du champ d'application matériel de la sanction, n'importe quel manquement est réprimé de la même manière sans qu'aucune gradation en fonction de leur nature ou de leur nombre ne vienne tempérer la rigueur du dispositif. La mention sur une facture d'une ancienne adresse que l'on sait erronée sur une facture est sanctionnée de la même manière que le recours à une facture comportant l'utilisation d'un faux nom, d'une adresse délibérément fantaisiste et du numéro d'identification d'un homonyme. S'agissant du champ d'application personnel, l'amende peut être infligée – cumulativement – à l'émetteur et au destinataire de la facture sanctionnant ainsi de manière uniforme le contribuable actif et le contribuable passif.
La même observation peut être formulée mutatis mutandis s'agissant de l'amende pour facture fictive. La dimension intentionnelle est pourtant absente des termes de l'article 1737, I, 2° du CGI qui visent, plus largement, « *le fait de délivrer une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle* » indépendamment des raisons et des circonstances ayant pu conduire à ce qu'une opération ne se réalise pas.

119. *CE, 8e et 3e ch., 10 mars 2020, n° 437122, SCPI Primopierre : JurisData n° 2020-003012 ; Dr. fisc. 2021, n° 19, comm. 247, concl. R. Victor ; RJF 6/2020, n° 577 ; FR 21/2020, inf. 10, p. 18, note S. Austry et A. Merchadier.* – La plus grande sévérité dont a fait preuve le Conseil d'État pour la mise en œuvre de cette jurisprudence dans ses décisions *Froid Assistance* et *Frigotruck (CE, 8e et 3e ch., 21 oct. 2020, n° 441126, SARL Froid Assistance Routier et 441132, SARL Frigotruck : JurisData n° 2020-017087 ; Dr. fisc. 2021, n° 21, comm. 263, concl. R. Victor ; RJF 1/2021, n° 78)* semble liée, à la lecture des conclusions du rapporteur public, aux spécificités de l'amende pour non-désignation des bénéficiaires de revenus distribués. Ainsi que l'observe Romain Victor, « *nous sommes en face d'une sanction qui a ceci de spécial que la société punissable a tout pouvoir d'obvier à la punition, en révélant l'identité des intéressés, qui est, par construction, connue d'elle. Personne n'est donc pris en traître et la procédure contradictoire instituée par l'article 117 en prémunit les distributrices* ». Cette amende a ainsi vocation à réprimer un manquement manifeste à l'obligation de coopération avec l'administration fiscale dans le cadre d'un contrôle déjà engagé. Elle peut d'autant moins être facilement rapprochée de l'amende pour factures de complaisance que le législateur a prévu de mécanisme de gradation de la répression de la non-désignation des bénéficiaires de revenus distribués – taux de l'amende fixé 75 % ou 100 % – absent du dispositif prévu à l'article 1737, I, 1° du CGI alors qu'il vient d'être introduit, par la loi de finances pour 2022, pour la répression de la vente sans facture.

120. V. récemment, *CJUE, 9e ch., 15 avr. 2021, aff. C-935/19, Grupa Warzywna sp. z o.o. : Dr. fisc. 2021, n° 17, act. 249 ; Europe 2021, comm. 219, note V. Bassani.*

121. *CJUE, 1re ch., 8 mai 2019, aff. C-712/17, EN.SA : JurisData n° 2019-007224 ; Europe 2019, comm. 285, obs. F. Péraldi-Leneuf.*

Charte des droits fondamentaux [122], il est fort probable que le débat se déplace très prochainement sur le terrain européen.

d) S'agissant de la méconnaissance du principe *non bis in idem*, le Conseil constitutionnel a refusé de faire application de sa jurisprudence la plus récente relative à la prohibition du cumul de poursuites de nature similaire pour écarter les griefs de la requérante. Cette dernière soutenait que les dispositions contestées réprimaient les mêmes faits qualifiés de manière identique que ceux réprimés par les articles 1729 et 1786 du CGI au travers des manœuvres frauduleuses [123]. Elle entendait ainsi se placer dans le sillage de la décision *Akka Technologies* du 26 mars 2021 [124] dans laquelle le Conseil constitutionnel avait censuré les dispositions de l'article L. 464-2 du Code de commerce réprimant l'obstruction aux pouvoirs d'enquête de l'Autorité de la concurrence. Le Conseil avait alors regardé ces dispositions comme réprimant les mêmes faits qualifiés de manière identique au travers de sanctions pécuniaires de même nature aux fins de protéger les mêmes intérêts sociaux que celles de l'article L. 450-8 du Code de commerce relatives au délit d'opposition à fonction des agents de l'Autorité de la concurrence. La circonstance que le champ d'application de la sanction prévue à l'article L. 464-2 du Code de commerce soit plus large que celui de la sanction prévue à l'article L. 450-8 du même code – qui ne vise que les entraves intentionnelles – n'avait pas fait obstacle au prononcé de la déclaration d'inconstitutionnalité. L'affaire *Décor habitat 77* se prêtait bien à une application de cette solution dans une configuration toutefois différente. Alors qu'était en cause, dans la décision *Akka Technologies*, le cumul d'une sanction administrative et d'une sanction pénale, la société sollicitait son application concernant un cas de cumul de sanctions administratives présentant un degré marqué de proximité. Le lien entre les dispositions de l'article 1737, I, 1° et celles des articles 1729 et 1786 du CGI est, en effet, relativement étroit et va bien au-delà d'un simple recoupement éventuel des champs d'application respectifs de mesures répressives dont avait eu à connaître le Conseil dans la décision *Jean-Guy C* [125] de 2020. Ce lien résulte notamment des dispositions de l'article 1786 du CGI qui établissent une passerelle entre les infractions aux règles de facturation et l'application des pénalités pour manœuvres frauduleuses de l'article 1729 [126] – que relève d'ailleurs le commentaire officiel de la décision [127]. Il résulte également de la définition jurisprudentielle de ces dernières. Si les manœuvres frauduleuses désignent, de longue date, les agissements par lesquels un contribuable cherche à restreindre ou à égarer le pouvoir de contrôle de l'administration [128], il est difficile de ne pas ranger dans cette rubrique les manquements les plus graves aux règles de facturation que constituent les factures de complaisance ou les factures fictives. À plusieurs reprises, le Conseil d'État a d'ailleurs retenu une convergence – voire une identité – de qualifications [129]. La décision *Décor habitat 77* elle-même illustre cette proximité entre les dispositions des articles 1737 et celles des articles 1729 et 1786 en matière de qualification juridique des faits. Lors de l'examen du moyen fondé sur la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines, le Conseil a repris la formulation figurant dans la décision *KF3 Plus* aux termes de laquelle en adoptant des mesures visant à réprimer les infractions aux règles de facturation, « *le législateur a entendu réprimer des comportements visant à faire obstacle au contrôle des comptabilités tant du vendeur que de l'acquéreur d'un produit ou d'une prestation de service* ».

e) Pour écarter le grief tiré de la méconnaissance du principe *non bis in idem*, le Conseil a choisi d'aménager la condition tenant à l'identité des faits en y intégrant, au-delà de la seule qualification juridique des faits *stricto sensu*, des éléments qui se rattachent en réalité à l'assiette de la sanction. La circonstance qu'une sanction soit assise sur un

122. V. sur ce point, *M. Pelletier, Vers une nouvelle orientation du contrôle de proportionnalité des sanctions fiscales, note ss Cons. const., 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, KF3 Plus, note M. Pelletier : Dr. fisc. 2021, n° 27, comm. 311.* Les règles fiscales relatives à la facturation codifiées aux articles 289 et 289 V du CGI – que présente d'ailleurs le commentaire de la décision *Décor habitat 77*, V. *comm., p. 2 et 3* – sont la transposition au mot près des prescriptions de la directive 2006/112/CE telle que modifiée par la directive 2010/45/UE en ce qui concerne les règles de facturation. Suivant le raisonnement mis en œuvre par la Cour de justice dans les affaires *Akerberg Fransson (CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson : 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, n° 3 à 6)* et *Berlioz (CJUE, gr. ch., 16 mai 2017, aff. C-682/15, SA de droit luxembourgeois Berlioz Investment SA : JurisData n° 2017-009636 ; Dr. fisc. 2017, n° 21, act. 314 ; Procédures 2017, comm. 175, note L. Ayrault ; Europe 2017, comm. 250, note F. Gazin.* – V. *J. Turot, L'assistance administrative internationale a trouvé ses juges, À propos de l'arrêt Berlioz de la CJUE : Dr. fisc. 2017, n° 42, étude 506)* relatives respectivement à la répression pénale de la fraude à la TVA et aux sanctions visant à assurer l'effectivité du système d'échange d'informations prévu par la directive 2011/16, les amendes visant à assurer le respect des règles de facturation prévues par la directive TVA doivent être regardées comme une mise en œuvre du droit de l'Union entraînant l'applicabilité de la Charte des droits fondamentaux.

123. Invoquant uniquement la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration, la société ne développait pas d'argument tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi répressive. Ainsi, elle ne se plaçait pas dans le fil de la jurisprudence *Emmaüs Forbach* de 2013 *(Cons. const., 28 juin 2013, n° 2013-328 QPC, Assoc. Emmaüs Forbach, pt 3 : JurisData n° 2013-014412 ; Procédures 2013, comm. 267, note J. Buisson ; Dr. pén. 2013, comm. 141 et 149, note V. Peltier ; AJP 2013, p. 471)*, dont le Conseil avait application en matière fiscale dans sa décision *Foubert* de 2018, *Cons. const., 16 févr. 2018, n° 2017-692 QPC, Foubert et a. : Dr. fisc. 2018, n° 9, act. 88.*

124. C*ons. const., 26 mars 2021, n° 2021-892 QPC, Sté Akka technologies et a. : JurisData n° 2021-004880 ; Dr. fisc. 2021, n° 20, comm. 258, note P. Mispelon.*

125. *Cons. const., 7 mai 2020, n° 2020-838 et 2020-839 QPC, Jean-Guy C : JurisData n° 2020-008894.* – V. *M. Pelletier, Chronique de droit constitutionnel fiscal 2020 : Dr. fisc. 2021, n° 10, 2021, chron. 162, spéc. n° 15.* Le requérant contestait l'amende pour gestion de fait infligée par le juge financier aux comptables de fait en ce qu'elle peut se cumuler avec des poursuites pénales réprimant les mêmes faits au travers de cinq infractions : détournement de fonds publics *(C. pén., art. 432-15)* ; abus de confiance *(C. pén., art. 314-1)*, lorsqu'il est commis au détriment d'une collectivité publique ; corruption passive *(C. pén., art. 432-11, 1°)*, lorsqu'elle prend la forme de la perception de sommes au profit d'un organisme public ; concussion *(C. pén., art. 432-10)* ; abus de biens sociaux *(C. com., art. L. 241-3, 4° et L. 242-6, 3°)*, lorsqu'il profite à un organisme public.

126. Aux termes de l'article 1786, « *pour l'application des sanctions prévues en cas de manœuvres frauduleuses, tout achat pour lequel il n'est pas représenté de facture régulière et conforme à la nature, à la quantité et à la valeur des marchandises cédées est réputé avoir été effectué en fraude des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, quelle que soit la qualité du vendeur au regard desdites taxes. En pareil cas, l'acheteur est, soit personnellement, soit solidairement avec le vendeur si celui-ci est connu, tenu de payer lesdites taxes sur le montant de cet achat, ainsi que la pénalité exigible* ».

127. V. *comm., p. 4.*

128. V. *O. Fouquet, in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale : Dalloz, 4e éd., 2003, thème 61.*

129. V. par ex., pour des factures fictives, *CE, 3e et 8e ss-sect., 30 déc. 2015, n° 377855, Sté Opportunités Finances : JurisData n° 2015-029402 ; Dr. fisc. 2016, n° 12, comm. 245, concl. E. Cortot-Boucher ; RJF 3/2016, n° 261* – le Conseil d'État précisant que le recours à des factures fictives est par lui-même constitutif de manœuvres frauduleuses. – *CE, 10e et 9e ch., 22 févr. 2017, n° 398168, SNC Invest OM 103 : Dr. fisc. 2017, n° 20, comm. 311 ; RJF 5/2017, n° 462, concl. É. Crépey, C 462.* – Pour des factures de complaisance, *CE, 7e et 9e ss-sect., 2 mars 1979, n° 5712 : Dr. fisc. 1979, n° 23, comm. 1207 ; RJF 1979, n° 143* – facture établie au nom d'un organisme inexistant. – *CE, 27 mai 1983, n° 30442, Nergico-France : Lebon, p. 669 ; RJF 7/1983, n° 893* – facture de travaux réalisés au domicile parisien du président d'une société mentionnant l'adresse d'une usine de la société à Dijon. – *CE, 7e et 8e ss-sect., 1er juill. 1987, n° 42293, Sté Sovincast : Dr. fisc. 1987, n° 45, comm. 2031 ; RJF 1980, n° 121* – « *la pratique consistant à faire facturer des achats à un prix supérieur au prix réel par des personnes autres que le véritable vendeur est de nature à égarer l'administration dans l'exercice de son pouvoir de contrôle* ».

montant de droits rectifiés ou sur une autre valeur est regardée comme un paramètre pertinent pour différencier entre les mécanismes répressifs applicables en matière fiscale. Peu importe que le contribuable ait, dans tous les cas, tenté d'égarer le pouvoir de contrôle de l'administration : la pénalité pour manœuvres frauduleuses réprime les agissements « *ayant conduit à éluder l'impôt dû par le contribuable* » [130] alors que l'amende de l'article 1737, I, 1° du CGI réprime « *le seul recours à des factures de complaisance, indépendamment du fait que des droits aient ou non été éludés* » [131]. Cette prise en compte des conséquences financières qu'a pu avoir le recours à une facture de complaisance conduit à sensiblement restreindre la portée de la condition tenant à l'identité des faits [132] pour la mise en œuvre du principe *non bis in idem*. Cette solution – qui semble propre aux cas de cumul de sanctions administratives [133] – appelle plusieurs observations. En premier lieu, si l'amende est infligée à un contribuable qui a éludé des impositions au moyen de factures de complaisance, il faudrait alors en déduire qu'elle réprime les mêmes faits qualifiés de manière identique que la pénalité de l'article 1729 du CGI. Le contribuable fait bien l'objet de poursuites similaires devant être regardées comme répétitives. La circonstance que le cumul plafonné des sanctions entre en jeu au stade de l'application individuelle de la loi ne vient pas tempérer la rigueur de la solution : supérieure au montant des droits éludés à raison de son assiette « brute », l'amende pour factures de complaisance sera la seule sanction infligée au contribuable ayant éludé l'impôt. Paradoxalement, le contribuable n'ayant pas éludé l'impôt au moyen de factures de complaisance sera traité aussi sévèrement que celui qui l'a éludé. En second lieu, cette solution fragilise par contrecoup l'argumentation avancée lors de l'examen de la proportionnalité de la mesure. Pourquoi avoir affirmé, au point 7 de la décision, que le législateur a entendu réprimer au moyen de cette amende des comportements faisant obstacle au recouvrement des prélèvements auxquels les professionnels sont assujettis si cette sanction est due indépendamment du fait que des droits aient ou non été éludés ? Il y a là une incohérence difficilement surmontable entre les différents points de la décision. En troisième et dernier lieu, l'affirmation – qui confine au truisme – selon laquelle « *si le recours à des factures de complaisance est susceptible de caractériser des manœuvres frauduleuses au sens de l'article 1729 du Code général des impôts, la caractérisation de telles manœuvres ne procède pas nécessairement de cette seule circonstance et peut résulter d'autres éléments de fait* » [134] ne renforce nullement la puissance argumentative de la décision. Cette formule traduit la volonté, d'ailleurs exprimée par le commentaire officiel [135], d'inscrire cette solution dans le prolongement de la décision *Jean-Guy C* du 7 mai 2020 dans laquelle une argumentation voisine était employée [136]. Si cette formule peut se comprendre lorsqu'il s'agit de mettre en perspective et ainsi d'opposer des sanctions prononcées par des autorités distinctes dont les éléments constitutifs diffèrent assez sensiblement et dont les champs d'application se recoupent accessoirement, elle n'a guère de sens lorsqu'il s'agit de mettre en balance des sanctions pécuniaires aussi voisines que l'amende pour facture de complaisance et la pénalité pour manœuvres frauduleuses toutes deux infligées par l'administration fiscale pour réprimer la volonté d'égarer son pouvoir de contrôle.

3. Les effets des décisions du Conseil constitutionnel

18 - S'agissant des effets des décisions du Conseil constitutionnel, plusieurs décisions du Conseil d'État et de la Cour de cassation rendues au cours de l'année 2021 retiennent l'attention.

19 - Le débat relatif à l'autorité qui s'attache à l'interprétation retenue par le Conseil constitutionnel a connu de nouveaux développements durant l'année écoulée. Le Conseil d'État maintient sa solution traditionnelle consacrant l'autorité simplement persuasive des directives d'interprétation du Conseil constitutionnel qu'il a dégagée dans sa décision *Lesourd* de 2007 [137]. L'autorité de chose jugée reconnue aux réserves d'interprétation ne profite qu'aux dispositions soumises au Conseil constitutionnel et, par extension à celles similaires dans leur substance à celles sur laquelle le Conseil constitutionnel s'est prononcé [138]. En revanche, pour le Conseil d'État, cette autorité de chose jugée ne s'étend pas aux dispositions simplement analogues à celles précédemment examinées par le Conseil constitutionnel.

a) Dans une décision du 25 mars 2021 [139], suivant les conclusions de sa rapporteure publique, le Conseil d'État est venu préciser la distinction entre similarité et analogie des dispositions législatives examinées par le Conseil constitutionnel. Dans cette affaire, les requérants contestaient l'interprétation des dispositions de l'article 150-0 D bis du CGI dans sa rédaction antérieure à 2012. Les dispositions issues de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2005 prévoyant, pour l'imposition des plus-values de cession de titres des particuliers, un abattement d'un tiers, au-delà de la cinquième année de détention des titres, n'ont jamais trouvé à s'appliquer en

130. *Cons. const., 21 oct. 2021, n° 2021-942 QPC, Sté Décor Habitat 77, pt 13 : Dr. fisc. 2021, n° 43, act. 541.*

131. *Ibid.*

132. Au travers de cette distinction – punir le contribuable qui élude l'impôt ou punir le professionnel qui recours à une facture de complaisance – le Conseil constitutionnel prend indirectement en compte la finalité de la répression alors que cette exigence semble intellectuellement se rattacher davantage à la (deuxième) condition relative à la protection d'intérêts sociaux distincts qu'à la (première) condition tenant à l'identité des faits pour la mise en œuvre du principe constitutionnel non bis in idem prohibant le cumul de poursuites.

133. Lorsqu'il est amené à se prononcer sur des hypothèses de cumul de sanctions administrative et pénale, le Conseil constitutionnel continue de faire application du raisonnement suivi dans sa décision *Akka Technologies*. – V. en ce sens, *Cons. const., 28 janv. 2022, n° 2021-965 QPC, Sté Novaxia développement et a. : JurisData n° 2022-001297 ; JCP E 2022, act. 150.* Dans cette décision, le Conseil a déclaré inconstitutionnelles les dispositions du f du paragraphe II de l'article L. 621-15 du Code monétaire et financier réprimant les entraves aux contrôles et enquêtes de l'Autorité des marchés financiers dans la mesure où elles tendent à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique, par des sanctions de même nature, aux fins de protéger les mêmes intérêts sociaux que les dispositions de l'article L. 642-2 du Code monétaire et financier réprimant pénalement le fait, pour toute personne, de faire obstacle à une mission de contrôle ou d'enquête de l'Autorité des marchés financiers ou de lui communiquer des renseignements inexacts.

134. *Cons. const., 21 oct. 2021, n° 2021-942 QPC, Sté Décor Habitat 77, pt 14 : Dr. fisc. 2021, n° 43, act. 541.*

135. V. *comm., p. 21.*

136. *« 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 », Cons. const., 7 mai 2020, n° 2020-838 et 2020-839 QPC, Jean-Guy C, préc., pt 9.*

137. *CE, sect., 22 juin 2007, n° 288206, Lesourd : JurisData n° 2007-072045 ; Lebon, p. 253, concl. T. Olson ; Dr. adm. 2007, comm. 140, F. Melleray.*

138. V. *CE, 8e et 3e ch., 7 juill. 2017, n° 410620, Nabitz : Lebon T., p. 777 ; Dr. fisc. 2017, n° 30-35, comm. 416, concl. B. Bohnert ; RJF 11/2017, n° 1090. – CE, 9e et 10e ch., 28 janv. 2019, n° 407421 : JurisData n° 2019-001114 ; Dr. fisc. 2019, n° 18-19, chron. 251, C. Acard, spéc. n° 17 ; RJF 4/2019, n° 348, concl. É. Bokdam-Tognetti.*

139. *CE, 9e et 10e ch., 25 mars 2021, n° 432515, concl. É. Bokdam-Tognetti : Dr. fisc. 2021, n° 27, comm. 307*

raison de leur abrogation fin 2011 par la loi de finances pour 2012. Les requérants se prévalaient, par analogie, de la solution retenue par le Conseil constitutionnel dans sa décision du *Mignot-Mahon* du 14 janvier 2016 [140] dans laquelle avait été formulée une réserve d'interprétation à l'égard des dispositions de l'article 150-0 D du CGI régissant l'imposition des compléments de prix. Le Conseil constitutionnel avait alors jugé que « *les dispositions contestées ne sauraient, sans créer de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, avoir pour effet de faire obstacle à l'application de l'abattement pour durée de détention lorsque, à la date de la cession des titres, la condition de durée de détention était satisfaite, soit que cette cession a été réalisée avant le 1er janvier 2013, soit qu'elle n'a pas dégagé de plus-value* ». Les requérants soutenaient que les nouvelles règles applicables depuis 2012 devaient être interprétées à la lumière de cette réserve d'interprétation de sorte que l'imposition à laquelle ils ont été soumis à raison de la plus-value réalisée au tout début de l'année 2012 devait être établie suivant le bénéfice de l'abattement prévu par l'ancien régime. Le Conseil d'État n'a toutefois pas suivi cet argument – qui aurait, au demeurant, suscité d'autres difficultés difficilement surmontables [141] – et a considéré que les dispositions de l'article 150-0 D bis du CGI ne peuvent être regardées comme ayant un objet analogue à celles de l'article 150-0 D sur lesquelles le Conseil constitutionnel s'est prononcé en 2015. Ce faisant, le Conseil d'État a suivi la position d'Émilie Bokdam-Tognetti qui, dans ses conclusions sur cette décision, indiquait que « *la décision n° 2015-515 QPC dont se prévalaient les requérants ne s'est prononcée, ni sur les dispositions de l'article 150-0 D bis du CGI applicables à l'espèce, ni sur des dispositions similaires dans leur substance à celle de cet article ou devant – même en retenant une approche large de cette notion – être regardées comme ayant un objet analogue. La circonstance que les dispositions du 1 de l'article 150-0 D du CGI ayant fait l'objet de la réserve d'interprétation énoncée dans cette décision aient porté sur l'application d'un mécanisme d'abattement pour durée de détention en matière de plus-values de droits sociaux, ne suffit pas à regarder ces dispositions comme ayant un objet analogue à celles de l'article 150-0 D bis du CGI, alors qu'était en cause la question spécifique du régime d'imposition des compléments de prix* ».

b) De manière assez sévère, le Conseil d'État a fait application de cette approche étroite de l'autorité des décisions du Conseil constitutionnel dans une décision du 5 mai 2021 [142]. Était en cause dans cette affaire la majoration de 25 % de l'assiette des revenus imposable consécutive à la réforme du barème de l'impôt sur le revenu applicable depuis 2006. S'il a validé l'application d'un coefficient multiplicateur en matière d'IR [143], le Conseil constitutionnel a toutefois formulé, dans deux décisions de 2017 [144], une réserve d'interprétation faisant obstacle à l'application de ce coefficient de 1.25 aux contributions sociales. Dans ces deux décisions, l'application du coefficient multiplicateur résultait de l'énumération des revenus en cause au 2° du 7 de l'article 158 du CGI alors que dans l'affaire soumise au Conseil d'État les revenus en litige – issus d'un détournement de fonds – étaient regardés comme des bénéfices non commerciaux, lesquels sont visés au 1° du 7 de l'article 158 du CGI. Dans ses conclusions sur la décision du 5 mai 2021, Laurent Domingo a présenté une approche de l'autorité de la chose jugée par le Conseil constitutionnel sensiblement plus restrictive que celle retenue par Émilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur la décision du 25 mars 2021. Selon Laurent Domingo, « *si ces 1° et 2° sont voisins au sein de l'article 158, s'ils résultent de la même réforme et sont inspirés par la même préoccupation, ils n'en demeurent pas moins formellement et techniquement distincts* ». Dans le même sens, « *si la translation de la réserve d'interprétation, du 2° au 1° apparaît naturelle, évidente, inévitable même, elle ne peut cependant s'opérer d'office, car nous avons bien à faire à des dispositions distinctes. Autrement dit, la question prioritaire de constitutionnalité n'est pas un a fortiori, elle est un requis, car c'est donc au Conseil constitutionnel de dire la réserve d'interprétation et non à vous d'en étendre une autre* ». Suivant les conclusions de son rapporteur public, le Conseil d'État a considéré qu'il ne pouvait être reproché aux juges du fond de ne pas avoir d'office censuré une erreur de l'administration fiscale qui n'avait pas interprété les dispositions en litige dans un sens conforme à des réserves d'interprétation portant sur des dispositions fiscales pourtant similaires. Si cette orientation devait être confirmée, la similarité des dispositions semblerait devoir être réservée aux seules dispositions matériellement et formellement identiques à celles sur lesquelles le Conseil constitutionnel s'est prononcé. L'autorité de la jurisprudence constitutionnelle serait cantonnée aux seules variations dans le temps de dispositions déjà examinées, ce qui contraint les justiciables à se placer sur le terrain de la QPC plutôt qu'à solliciter des interprétations « neutralisantes » du juge ordinaire inspirées de solutions précédemment consacrées par le Conseil constitutionnel.

20 - Dans un registre distinct, le Conseil d'État s'est largement inspiré du raisonnement désormais suivi par le Conseil constitutionnel pour le contrôle des discriminations à rebours pour le transposer au contrôle exercé au regard du principe conventionnel de non-discrimination applicable en matière fiscale sur le fondement des articles 14 de la CEDH et 1er de son premier protocole additionnel. On se souvient que le Conseil constitutionnel a entrepris, dans sa décision *Marc S et a.* du 3 avril 2020 [145], de restreindre sensiblement les perspectives d'utilisation de la jurisprudence *Metro Holding* [146]. Pour écarter le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité

140. *Cons. const., 14 janv. 2016, n° 2015-515 QPC : Dr. fisc. 2016, n° 3, act. 45 ; RJF 2016, n° 36.*

141. Les dispositions de l'article 150-0 D bis du CGI ont été examinées et déclarées conformes par la décision n° 2019-812 QPC du 15 novembre 2019 *(Cons. const., 15 nov. 2019, n° 2019-812 QPC, Sébastien M : Dr. fisc. 2020, n° 14, comm. 217, note A. Maitrot de la Motte)*. Même si le Conseil constitutionnel n'a pas été saisi d'un grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques et n'a d'ailleurs déclaré conformes qu'une partie des mots figurant au premier alinéa du 1 du paragraphe I de l'article 150-0 D bis du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, l'argumentation des requérants allait à l'encontre du raisonnement et de la solution retenus dans la décision du 15 novembre 2019.

142. *CE, 10e et 9e ch., 5 mai 2021, n° 438223, concl. L. Domingo : Dr. fisc. 2021, n° 37, comm. 361.*

143. *Cons. const., 23 juill. 2010, n° 2010-16 QPC, Exbrayat : JurisData n° 2010-030714 ; Dr. fisc. 2010, n° 35, act. 321 ; RJF 11/2010, n° 107. – Cons. const., 28 juin 2019, n° 2019-793 QPC : Dr. fisc. 2019, n° 27, act. 328.*

144. *Cons. const., 10 févr. 2017, n° 2016-610 QPC, Garancini : JurisData n° 2010-030714 ; Dr. fisc. 2017, n° 7, act. 89 ; RJF 5/2017, n° 472. – Cons. const., 7 juill. 2017, n° 2017-643/650 QPC, Herzi et Lacquemant : Dr. fisc. 2017, n° 28, act. 411 ; RJF 10/2017, n° 971.*

145. *Cons. const., 3 avr. 2020, n° 2019-832/833 QPC, Marc S et a. – A. Maitrot de la Motte, Les limites du principe constitutionnel d'égalité corrélative : Dr. fisc. 2020, n° 20, act. 163. – L. Nayberg et N. Vergnet, Achèvera-t-on le requiem du contentieux des discriminations à rebours ? : Dr. fisc. 2020, n° 20, comm. 240. – S. de Monès et R. Vallerie, Le contrôle constitutionnel des discriminations à rebours : un parcours du combattant : Dr. fisc. 2020, n° 28, étude 301. – G. Blanluet, Discriminations à rebours : pour elles sonne le glas ? : Dr. fisc. 2020, n° 28, étude 302. – M. Pelletier, Le Conseil d'État et les discriminations à rebours : Dr. fisc. 2020, n° 28, étude 303.*

146. *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. Valeteau. – 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.*

devant la loi dirigé contre une discrimination à rebours en matière de calcul des plus-values de cession d'échanges de titres, il avait notamment estimé que les modifications apportées aux modalités d'application de ces règles rendues nécessaires par le respect du droit de l'Union pour les opérations relevant de son champ d'application n'avaient pas entraîné « *une dénaturation de l'objet initial de la loi* » et 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* ». Saisi d'un argument similaire fondé sur la méconnaissance du principe de non-discrimination garanti par la CEDH en matière fiscale, le Conseil d'État a jugé, à son tour, dans une décision du 31 mars 2021 [147], que « *le respect des exigences découlant du droit de l'Union européenne constitue un objectif d'intérêt public légitime de nature à justifier une différence de traitement entre des situations au demeurant comparables, selon qu'elles sont ou non régies par ces règles* » et que « *la différence de traitement en cause peut être regardée comme répondant à une justification objective et raisonnable* » pour écarter les critiques formulées à l'encontre de ces dispositions. Sur le fond, cette transposition de la jurisprudence *Marc S et a.* ne surprend pas : elle ne fait qu'illustrer la volonté du Conseil d'État, soucieux d'harmonie institutionnelle, de parvenir à une convergence de solutions avec le Conseil constitutionnel lorsque ce dernier s'est déjà prononcé sur la constitutionnalité d'une discrimination à rebours. Le Conseil d'État n'a pas voulu prendre appui sur les particularités de la méthode suivie dans le cadre du contrôle exercé sur le fondement du principe conventionnel de non-discrimination pour s'écarter de la solution retenue au plan constitutionnel [148]. Faisant sien le raisonnement circulaire déjà utilisé par le Conseil constitutionnel pour justifier des différences de traitements en fonction de l'autorité spatiale du droit de l'Union [149], le Conseil d'État – selon l'analyse de Guillaume de La Taille – « *justifie la discrimination par ricochet alléguée, non pas directement par un motif qui expliquerait pourquoi les situations internes devraient être moins bien traitées, mais par un autre ricochet : le ricochet de l'objectif d'intérêt public qui s'attache, dans le champ du droit de l'Union, au respect des exigences qui en découlent* [150] ». Toutefois, cette convergence de solutions et de méthodes ne clôt pas le débat sur le contrôle des discriminations à rebours. Au plan procédural, sous l'angle de la stratégie de contestation des contribuables, « *elle pourrait même les désinciter à saisir préalablement le Conseil constitutionnel d'une QPC, afin d'éviter que celui-ci ne préjuge de la question sur le terrain plus souple du principe constitutionnel d'égalité, et que « l'ombre portée » de sa décision n'influe ensuite sur celle du juge ordinaire* » [151]. À cet égard, il convient de relever que le Conseil d'État a, dans le contentieux général [152], censuré une véritable discrimination à rebours en se plaçant sur le terrain du seul principe général du droit garantissant le principe d'égalité. Procédant à une interprétation de la loi intégrant l'autorité spatiale du droit de l'Union européenne, il n'a pas recouru au raisonnement en deux temps bien distincts qu'avait consacré la jurisprudence *Metro Holding* [153]. À la lumière de cette décision, les responsables du centre de recherche et de diffusion juridiques du Conseil d'État se demandent si le moyen tiré de l'existence d'une discrimination à rebours « *ne survivrait pas encore, à l'abri des regards, sur d'autres terres* [154] » si bien qu'il pourrait resurgir sans passer par le détour d'une QPC.

21 - Enfin, l'année 2021 a été marquée par la position adoptée par la chambre criminelle de la Cour de cassation relative à la réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel dans ses décisions *Alec W et a.* de 2016 aux termes de laquelle un contribuable déchargé de l'impôt pour un motif de fond par le juge de l'impôt ne peut faire l'objet d'une condamnation pour fraude fiscale [155]. Rechignant à assurer le plein effet des réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel restreignant la plénitude de compétences du juge pénal, la Cour de cassation avait estimé, dans un arrêt du 11 septembre 2019 [156], que le juge répressif n'était pas tenu de surseoir à statuer dans l'attente de la décision du juge de l'impôt. Il s'agit d'une simple faculté offerte au juge pénal conditionnée à l'existence d'un risque sérieux de contradiction avec la solution retenue par le juge de l'impôt. Faisant application de cette ligne jurisprudentielle, la

147. *CE, 8e et 3e ch., 31 mars 2021, n° 441918 et 441912 : Dr. fisc. 2021, n° 14, act. 214.* – V. pour une étude d'ensemble de la question, *A. Périn-Dureau, Exclusion du bénéfice de l'abattement pour durée de détention des plus-values sur titres placées en report d'imposition avant le 1er janvier 2013 et principe d'égalité : jeu, set... et match (?) : RTD com. 2021, p. 463 et s.*

148. Alors que le raisonnement constitutionnel se réfère à « *l'objet* » de la loi qui, selon le Conseil constitutionnel, peut évoluer au cours du temps au contact du droit de l'Union européenne, le raisonnement suivi pour la mise en œuvre du principe de non-discrimination garanti par la CEDH se réfère au « *but* » de la loi, c'est-à-dire à l'intention du législateur qui logiquement devrait demeurer figée dans le temps. Dans sa chronique consacrée à cette décision, Guillaume de La Taille considère que l'opposition de l'objet et du but de la loi constitue une « *distinction sémantique audacieuse* », *G. de La Taille, Discriminations à ricochet : le juge assume un rebondissement : RJF 6/2021, p. 743.*

149. *Cons. const., 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, Épx Vincileoni : Dr. fisc. 2017, n° 21, comm. 322, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 6/17, n° 600.*

150. *G. de La Taille, Discriminations à ricochet : le juge assume un rebondissement : RJF 6/2021, p. 743.*

151. *Ibid.*

152. *CE, 17 mars 2021, n° 440208 : Lebon ; JCP A 2021, act. 202 ; JCP A 2021, 2312 ; JCP A 2021, 2169, chron. O. Le Bot ; Dr. adm. 2021, comm. 32.* – à propos de l'interdiction de référencement sur Internet des pharmacies qui ne s'applique qu'aux officines situées en France créant ainsi une différence de traitement à leur détriment. La décision a principalement retenu l'attention à raison de son apport au plan contentieux dans la mesure où elle précise que le rejet du recours contre un acte n'empêche pas de contester le refus de l'abroger à raison de la différence d'objet entre ces deux actions.

153. Rappelons que, dans ce cadre, deux temps sont distingués. Le constat d'une inconventionnalité de la loi et sa mise à l'écart subséquente pour les opérations entrant dans le champ du droit de l'Union réalisées par le juge ordinaire (premier temps) sont le prélude à l'exercice du contrôle de constitutionnalité dans le cadre duquel la différence de traitement en fonction de la localisation des opérations concernées ainsi mise en évidence est examinée au regard du principe d'égalité devant la loi (second temps).

154. *C. Malverti et C. Beaufils, Une idée fisc : l'autonomie du contentieux fiscal : AJDA 2021, p. 2266 et s.*

155. *Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, Alec W et a. : JurisData n° 2016-012236. – Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, Jérôme C : JurisData n° 2016-012237 ; Dr. fisc. 2016, n° 27, comm. 405, note S. Detraz ; Dr. fisc. 2016, n° 30-35, chron. 439, R. Salomon ; RJF 10/2016, n° 862, étude B. Hatoux, p. 1077.* – V. *N. Jacquot et P. Mispelon, QPC sur le cumul des sanctions pénales et fiscales : une décision sans gravité ? : Dr. fisc. 2016, n° 26, act. 409.* – *M. Pelletier, De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C : Dr. fisc. 2016, n° 30-35, act. 466.* – Pour une critique récente de cette réserve, V. *S. Detraz, L'autonomie du droit pénal et le droit fiscal. Réflexions sur la jurisprudence constitutionnelle relative à la décharge de l'impôt prononcée pour un motif de fond : CDE 2021, étude 30.*

156. *Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, P+B+I + R : JurisData n° 2019-015445 ; Dr. pén. 2019, comm. 181, obs. Ph. Conte ; Dr. fisc. 2019, comm. 420, note M. Stoclet ; Dr. fisc. 2019, chron. 437, obs. R. Salomon ; D. 2020, p. 567, note M. Fouquet ; RTD com. 2020, p. 506, obs. L. Saenko ; RLDA 2020, n° 156, note H. Robert ; Gaz. Pal. 4 févr. 2020, n° 5, p. 64, obs. F. Fourment ; Gaz. Pal. 22 oct. 2019, n° 36, p. 14, note E. Dezeuze ; JCl. Pénal des Affaires, Synthèse 100.* – V. *N. Jacquot et N. Guilland, Vers une balkanisation du contentieux fiscal ? Réflexions sur les nouveaux contours de l'office du juge pénal en matière de fraude fiscale. À propos de Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980, n° 18-82.430, n° 18-81.067, n° 18-81.040 et n° 18-84.144 et note explicative : Dr. fisc. 2019, n° 43, étude 412 ; FR 43/19, n° 4, note C. Cassan et P. Mispelon.*

chambre criminelle a confirmé, dans un arrêt du 8 avril 2021 [157], la condamnation pour fraude fiscale de contribuables ayant omis de déclarer des redevances de marques et de brevets imposables sur le fondement l'article 155 A du CGI. S'agissant de la demande de sursis à statuer, la Cour de cassation a écarté l'argumentation des requérants qui se prévalaient d'un recours pendant devant le Conseil d'État au motif que « *tant le tribunal administratif initialement saisi que la juridiction d'appel les ont déboutés de leurs demandes* ». Elle a également estimé que la question préjudicielle qu'elle a elle-même posée à la Cour de justice l'année précédente sur l'articulation et le cumul des sanctions fiscales et pénales était dépourvue d'incidence sur l'obtention d'un sursis à statuer dans la mesure où « *l'imposition sur le revenu n'entre pas dans le champ d'application du droit de l'Union* [158] ». La position retenue par la chambre criminelle n'aurait guère suscité de débats si, quelques mois plus tard, dans une décision du 5 novembre 2021 [159], le Conseil d'État n'avait pas censuré la position retenue par les juges du fond à l'égard des mêmes contribuables et prononcé la décharge des impositions en litige au motif – de fond – que les redevances de marques et de brevets n'entrent pas dans le champ de l'article 155 A du CGI. La réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel est ainsi méconnue : un contribuable déchargé de l'impôt pour un motif de fond est néanmoins condamné pour fraude fiscale. Plusieurs observations peuvent être formulées en fonction du niveau d'analyse auquel on se place. Au plan théorique, on peut contester la privation d'effet de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel. Rien ne fait obstacle à ce que les contribuables introduisent un recours en révision suivant la voie déjà empruntée par d'autres [160] de sorte que l'effet de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel devrait *in fine* être assuré, au prix, il est vrai, d'une complexité procédurale supplémentaire pour le contribuable. Dans un registre plus technique, on peut regretter que la Cour de cassation se réfère uniquement au sens – défavorable – des décisions des juges du fond sans s'intéresser aux arguments de fond qui pourraient être soumis au Conseil d'État. Sur ce point, la Cour de cassation ne devait probablement pas ignorer l'évolution de la jurisprudence du Conseil d'État qui, dès 2020, avait estimé, en des termes dépourvus d'ambiguïté [161], que les redevances en litige n'entraient pas de manière générale dans le champ de l'article 155 A du CGI [162]. Même si, dans ses conclusions sur la décision du 5 novembre 2021, Émilie Bokdam-Tognetti relève diplomatiquement que la décision *Vuarnet* n'avait pas été fichée au Lebon sur ce point, celle-ci avait pourtant été largement diffusée. La chambre criminelle a d'ailleurs vraisemblablement amendé sa position dans un arrêt du 1er décembre 2021 [163] et estimé ne pas devoir se contenter du seul sens des décisions du juge de l'impôt pour l'exercice de son contrôle [164]. Elle ouvre ainsi la voie à la prise en compte des recours pendants devant les juridictions administratives pour apprécier le risque de divergence d'appréciation [165]. Enfin, de manière plus prosaïque, on peut s'étonner de l'absence de dialogue – même informel et non institutionnalisé – entre juridictions suprêmes pour prévenir ce genre de situations, chacune semblant ignorer ce que fait l'autre. Au-delà du peu de considération pour l'autorité des décisions du Conseil constitutionnel qu'elle révèle, la condamnation pour fraude fiscale d'un contribuable qui, en définitive, ne doit pas d'impôt fragilise l'architecture du système de répression des infractions fiscales. À l'heure où l'avocat général Campos Sanchez-Bordona estime que les règles françaises relatives au cumul des poursuites et des sanctions fiscales et pénales ne respectent pas les exigences de la Charte des droits fondamentaux [166], une telle situation pourrait apparaître dommageable aux yeux de la Cour de justice.

157. *Cass. crim., 8 avr. 2021, n° 19-87.905, F-P+I : JurisData n° 2021-00478 ; Dr. fisc. 2021, n° 21, chron. 260, R. Salomon, spéc. n° 1.*

158. S'il est exact que l'imposition des revenus – à la différence de la TVA – ne fait pas l'objet d'une harmonisation au niveau européen, il convient toutefois de souligner que la situation en cause dans cette affaire entre néanmoins dans le champ des grandes libertés de circulation à raison d'un élément d'extranéité localisé dans un autre État membre de l'Union européenne. En d'autres termes, à défaut de mise en œuvre du droit de l'Union au sens de l'article 51 de la Charte des droits fondamentaux, la situation entre néanmoins dans le champ du droit de l'Union. En conséquence, les États membres doivent exercer leurs compétences dans le respect du droit de l'Union européenne et de ses principes généraux parmi lesquels figure le principe *non bis in idem, CJCE, 5 mai 1966, aff. C-18/65 et C-35/65, Gutmann. – CJCE, 2e ch., 29 juin 2006, aff. C-289/04, P, Showa Denko KK : Rec. CJCE, I, p. 5859 ; Europe 2006, comm. 250, note L. Idot.*

159. *CE, 9e et 10e ch., 5 nov. 2021, n° 433367 : Dr. fisc. 2021, n° 49, comm. 449, concl. É. Bokdam-Tognetti, note O. Fouquet.*

160. *Cour révision, 11 avr. 2019, n° 17 REV 111. – C. Cassan et P. Mispelon, Fraude fiscale : mieux vaut guérir que prévenir ? : Dr. fisc. 2019, n° 22, act. 260. – Cour révision, 22 oct. 2020, n° 16 REV 060 : RJF 2/2021, n° 213.*

161. V. *CE, 10e et 9e ch., 8 juin 2020, n° 418962 et 418963, Vuarnet, pt 4 : Dr. fisc. 2020, n° 41, comm. 401, concl. A. Iljic, note Ch. de la Mardière ; RJF 2020, n° 757* : « *En jugeant que les redevances versées pour l'utilisation des marques et logos exploités par la société Vuarnet International BV à la suite de leur cession par M. X Vuarnet à la société Interlicence Distribution Limited, doivent être regardées comme les rémunérations d'une prestation liée au service rendu par M. X Vuarnet, et étaient imposables, en conséquence, à l'impôt sur le revenu, à son nom, en application des dispositions du I de l'article 155 A du Code général des impôts, alors que ces redevances ne sont pas la contrepartie d'un service rendu, la cour administrative d'appel de Lyon a commis une erreur de droit. M. Vuarnet est dès lors fondé, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens de ses pourvois, à demander l'annulation des arrêts qu'il attaque* ».

162. *CE, 10e et 9e ch., 8 juin 2020, n° 418962 et 418963, Vuarnet : Dr. fisc. 2020, n° 41, comm. 401, concl. A. Iljic, note Ch. De la Mardière ; RJF 2020, n° 757.*

163. *Cass. crim., 1er déc. 2021, n° 20-83.969.*

164. Pour écarter les griefs formulés à l'encontre d'un refus d'accorder un sursis à statuer, elle a relevé deux circonstances : « *d'une part, le tribunal administratif a débouté Mme [K] et M. [H] de leurs demandes tendant à être déchargés de l'impôt, d'autre part, ils ne produisent, ni même n'allèguent aucun élément de nature à établir l'existence d'un tel risque* » de contrariété entre les décisions du juge de l'impôt et du juge pénal.

165. Il ne faut toutefois pas négliger le paradoxe tenant à ce que le juge pénal, amené à se prononcer sur les chances de succès d'une action fiscale des contribuables, se mue en « *censeur* » du juge de l'impôt et des arguments avancés devant lui.

166. V. *concl. M. Campos Sanchez-Bordona, 9 déc. 2021, ss CJUE, aff. C-570/20, BV c/ DDFIP de la Haute-Savoie.*