

Stéphane AUSTRY - Avocat associé, CMS Bureau

Francis LEFEBVRE - Professeur associé à l'Ecole de Droit de la Sorbonne

NOUVEAUX CAHIERS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL N° 41 - CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE
CONSTITUTIONNELLE - OCTOBRE 2013

Droits et libertés

Principes généraux applicables aux droits et libertés constitutionnellement garantis

Sécurité juridique – validations législatives (décision n° 2013-327 QPC du 21 juin 2013)

Le Conseil constitutionnel a progressivement encadré les conditions dans lesquelles le législateur peut procéder à la validation par la loi d'impositions déjà acquittées, en les alignant sur celles applicables à la validation d'actes administratifs. Comme on le sait de telles validations ne sont possibles que si cinq conditions cumulatives sont remplies⁽¹⁾ :

- poursuite d'un but d'intérêt général suffisant ;
- respect des décisions de justice passées en force de chose jugée ;
- respect du principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ;
- absence de méconnaissance par l'acte validé de règle ou principe à valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé par la validation soit lui-même de valeur constitutionnelle ;
- définition stricte de la portée de la validation.

Le Conseil constitutionnel fait ici application de ces principes désormais classiques en jugeant que le paragraphe II de l'article 39 de la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, qui prévoyait que la définition par le paragraphe I de ce même article, des modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, étaient applicables de manière rétroactive à compter du 1^{er} janvier 2011, est conforme à ces exigences.

Pour aboutir à cette conclusion, le Conseil constitutionnel raisonne en trois temps.

Il observe d'abord que le législateur avait bien poursuivi un but d'intérêt général suffisant, dès lors qu'en adoptant ces dispositions, il avait entendu faire obstacle aux demandes de remboursement des impositions déjà versées fondées sur l'absence de détermination, avant la loi du 16 août 2012, des modalités de recouvrement de l'imposition en cause et avait également entendu « éviter que la présentation, le 11 juillet 2012, de l'amendement à l'origine des dispositions contestées n'entraîne des effets contraires à l'objectif poursuivi en incitant des contribuables à contester leur imposition à cette taxe avant la publication de la loi ».

Il relève ensuite que la portée de la validation est strictement définie et qu'elle n'a pas pour effet de remettre en cause des décisions ayant force de chose jugée, mais il ajoute également de manière plus inédite que la validation, qui n'est applicable que lorsque l'imposition a été contestée postérieurement au 11 juillet 2012, date de présentation de l'amendement dont la disposition contestée était issue, « réserve les droits des contribuables qui ont contesté l'imposition avant le 11 juillet 2012 ». Il faut sans doute y voir l'indication que, désormais, lorsque la validation trouvera sa justification dans le but d'intérêt général tiré de la volonté du législateur d'éviter l'introduction de nouvelles contestations ayant pour origine la révélation, par la loi de validation, de la fragilité juridique que le législateur entend corriger, cette validation devra nécessairement laisser en dehors de son champ d'application, pour être cohérente avec ce but d'intérêt général, les contestations introduites avant la présentation du texte. Cette formulation inédite conforte une pratique législative nouvelle en matière fiscale qui tend à limiter l'application des lois de validation aux seules contestations introduites à compter de la date à laquelle cette loi est rendue publique⁽²⁾.

Le Conseil formule enfin une réserve d'interprétation en relevant que la validation rétroactive des règles relatives aux modalités de recouvrement de la taxe additionnelle « ne saurait avoir pour effet » de permettre que soient prononcées des sanctions fiscales ayant le caractère d'une punition à l'encontre des personnes assujetties à cette taxe au titre du recouvrement de celle-ci avant l'entrée en vigueur de l'article 39 de la loi du 16 août 2012. Il appartiendra donc au juge de l'impôt d'écarter l'application de toute sanction fiscale à raison de l'application rétroactive de ces modalités de recouvrement, comme il le fait d'ailleurs même en l'absence de toute réserve d'interprétation⁽³⁾. Contrairement à ce qu'indique le commentaire de cette décision⁽⁴⁾, il est loin d'être acquis, en l'état actuel de la jurisprudence constitutionnelle ⁽⁵⁾, que cette réserve ne serait pas applicable aux majorations dues en cas de retard de paiement de la taxe additionnelle en application de l'article 1731 du code général des impôts (CGI), puisque, contrairement aux dispositions de l'article 1730 du CGI, cette majoration ne se substitue pas mais s'ajoute aux intérêts de retard visés au 5 du IV de l'article 1727 du CGI⁽⁶⁾.

Égalité

Égalité devant la loi

Absence d'obligation de traiter différemment des situations différentes (Conseil d'État, 29 avril 2013, n° 366670, Société Wallach énergie)

La société Wallach énergie avait contesté par la voie d'une QPC la conformité à la Constitution de la contribution exceptionnelle, instituée par l'article 16 de la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011 du 29 juillet 2011, assise sur la provision pour hausse des prix des produits pétroliers.

La décision rendue par le Conseil d'État le 29 avril 2013 a surtout retenu l'attention en ce qu'elle se situe dans le prolongement de la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui juge possible pour le législateur de déterminer l'assiette d'une imposition en fonction d'une décision de gestion⁽⁷⁾.

Mais la société avait également fait valoir que la contribution exceptionnelle était contraire au principe d'égalité au motif qu'elle ne serait pas modulée en fonction du degré de latitude dont disposent les entreprises concernées pour répercuter la hausse des prix des produits pétroliers sur leurs marges. Autrement dit, la société entendait caractériser une atteinte au principe d'égalité tirée de ce que le législateur avait appliqué un traitement identique à des situations différentes. Or, suivant une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, le principe d'égalité, s'il ne permet pas d'appliquer un traitement différent à des personnes se trouvant dans une situation identique, n'oblige pas en revanche à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes⁽⁸⁾. Le Conseil d'État écarte donc ce moyen en se fondant sur ce principe constant. On rappellera en revanche que la Cour européenne des droits de l'homme admet de rechercher, sur le fondement de l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme, l'existence d'une discrimination aussi bien « lorsque les États font subir sans justification objective et raisonnable un traitement différent à des personnes se trouvant dans des situations analogues »⁽⁹⁾ que « lorsque, sans justification objective et raisonnable, les États n'appliquent pas un traitement différent à des personnes dont les situations sont sensiblement différentes »⁽¹⁰⁾.

Égalité devant les charges publiques

Différence de traitement entre personne veuve ou divorcée au regard de la responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt sur le revenu (décision n° 2013-330 QPC du 28 juin 2013)

Le principe de l'imposition commune à l'impôt sur le revenu des couples mariés et pacsés, qui est une des principales originalités de l'impôt sur le revenu français, la plupart des autres États de l'OCDE ayant opté pour le système de l'imposition séparée, a pour corollaire la responsabilité solidaire des deux membres du couple pour le paiement de cet impôt. Le même principe s'applique à d'autres impositions également établies aux noms des deux membres du couple comme la taxe d'habitation ou l'impôt de solidarité sur la fortune.

Le II de l'article 1691 *bis* du CGI issu de l'article 9 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 prévoit toutefois, pour les personnes divorcées ou séparées, la possibilité d'obtenir la décharge de cette obligation solidaire de paiement de l'impôt lorsque plusieurs conditions cumulatives sont réunies. Cette disposition n'est cependant pas applicable aux personnes veuves, et c'est cette différence de traitement qui était critiquée devant le Conseil constitutionnel.

Mais ainsi que le rappelle constamment la jurisprudence du Conseil constitutionnel, c'est au regard de l'objet de la loi que doit être appréciée l'existence d'une différence de traitement contraire au principe d'égalité. Or, selon le Conseil constitutionnel, le II de l'article 1691 *bis* du CGI avait pour objet de concilier la garantie du recouvrement des créances fiscales qui résulte de la solidarité à laquelle les personnes soumises à une

imposition commune sont tenues « avec la prise en compte des difficultés financières et des conséquences patrimoniales pouvant résulter, pour des personnes divorcées ou séparées, de la solidarité de paiement pour la période antérieure au divorce ou à la séparation ». Au regard de cet objectif, la situation des personnes veuves était évidemment différente puisque, comme le rappelle la décision, lorsque le mariage est dissous par le décès, le conjoint survivant est héritier du défunt. Le Conseil en conclut que « en raison de sa situation financière et patrimoniale ainsi que des modalités selon lesquelles les créances fiscales du couple peuvent être recouvrées, le conjoint survivant ne se trouve pas, au regard de l'objet de la loi, dans une situation identique à celle d'une personne divorcée ou séparée », et écarte donc toute atteinte au principe d'égalité.

Question prioritaire de constitutionnalité

Critères de transmission ou de renvoi de la question au Conseil constitutionnel

Notion de dispositions législatives et interprétation (Conseil d'État, 24 juin 2013, n° 366492, France Télécom)

Dans deux décisions d'octobre 2010⁽¹¹⁾, le Conseil constitutionnel a précisé que, pour contrôler la conformité de la loi à la Constitution dans le cadre d'une QPC, il tient compte de l'interprétation donnée de la disposition législative en cause par les cours suprêmes des ordres judiciaire et administratif. Le Conseil constitutionnel juge ainsi constamment depuis ces décisions que « en posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à la disposition dont la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit est contestée ».

Il résulte corrélativement de cette jurisprudence que, alors même qu'une interprétation littérale du texte pourrait conduire à s'interroger sur la constitutionnalité d'une disposition législative, le Conseil d'État ou la Cour de cassation peuvent fonder une décision de non-transmission d'une QPC sur une interprétation neutralisante de ces dispositions. C'est ainsi que le Conseil d'État, saisi d'une QPC contestant les règles de charge de la preuve fixées en matière d'abus de droit par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales (LPF), a jugé que « la charge de la preuve en ce qui concerne les pénalités pouvant être infligées en cas d'abus de droit est régie, non par les dispositions du dernier alinéa de l'article L. 64 du LPF, mais par celles de l'article L. 195 A du même Livre, en vertu desquelles la preuve incombe à l'administration »⁽¹²⁾. Cette solution n'allait pas de soi car la lettre du texte semblait bien impliquer qu'en cas d'avis favorable du comité contre la répression des abus de droit, la charge de la preuve incombait au contribuable et non à l'administration, y compris en ce qui concerne les pénalités, ce qui aurait été très certainement contraire au principe constitutionnel de présomption d'innocence qui résulte de l'article 8 de la DDHC. Mais, comme l'avait rappelé le rapporteur public Pierre Collin dans ses conclusions, « la loi, dans son silence, doit être interprétée conformément aux règles et principes constitutionnels, c'est-à-dire en ce sens qu'il appartient toujours à l'administration, quel que soit l'avis du comité, de démontrer l'existence d'une situation d'abus de droit si elle souhaite l'appliquer ».

La décision *France Télécom* du 24 juin 2013 constitue une nouvelle illustration de ces principes. Le requérant contestait ici au regard de l'article 34 de la Constitution l'absence dans l'article 223 *septies* du CGI relatif à l'imposition forfaitaire annuelle (IFA) de toute indication quant au fait générateur de cette imposition. Il en déduisait que ces dispositions législatives étaient entachées d'une incompétence négative qui portait atteinte au droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de la DDHC. Pour refuser de transmettre cette QPC au Conseil constitutionnel, le Conseil d'État ne procède pas à proprement parler à une interprétation neutralisante de ces dispositions mais se réfère à sa jurisprudence existante, en vertu de laquelle il avait été déduit que l'IFA « est, en application de l'article 223 *septies* du code général des impôts, due par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés qui existent au 1^{er} janvier de l'année d'imposition »⁽¹³⁾. Dès lors que c'est en vertu de l'interprétation donnée de dispositions législatives par les cours suprêmes que le Conseil constitutionnel se prononce sur la conformité à la Constitution de ces dispositions, et que l'interprétation des dispositions de l'article 223 *septies* avait conduit le Conseil d'État à retenir un fait générateur de l'impôt au 1^{er} janvier de l'année d'existence, la loi ne pouvait être regardée comme entachée de l'incompétence négative qui lui était reprochée.

Notion de disposition applicable au litige (Conseil d'État, 29 avril 2013, n° 357574)

Le caractère applicable au litige des dispositions dont la conformité à la Constitution est contestée par la voie d'une QPC n'est généralement pas une notion qui donne lieu à de grandes hésitations. La décision du Conseil d'État du 29 avril 2013 constitue toutefois une illustration intéressante en matière fiscale de l'interprétation extensive que donne le Conseil d'État de cette notion d'applicabilité au litige, condition qui est également jugée remplie selon la Haute assemblée lorsque la disposition est précisément contestée en tant qu'elle ne s'applique pas à la situation à l'origine du litige⁽¹⁴⁾.

Le contribuable en cause, qui avait été soumis à « l'*exit tax* » alors prévue à l'article 167 *bis* du CGI issu de l'article 24 de la loi du 30 décembre 1998 de finances pour 1999 à l'occasion du transfert de son domicile fiscal en Suisse en 2001, contestait la conformité à la Constitution non de ces dispositions, sur le fondement desquelles l'imposition litigieuse avait pourtant été établie, mais de celles du II de l'article 19 de la loi du 30

décembre 2004 de finances pour 2005 qui avaient abrogé l'article 167 *bis* mais seulement pour les transferts de domicile à l'étranger réalisés à compter du 1^{er} janvier 2005. Il soutenait que cette disposition avait institué une différence de traitement injustifiée entre les contribuables selon la date du transfert de leur domicile à l'étranger et qu'était ainsi méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil d'État, saisi en cassation du refus de transmission opposé par la cour administrative d'appel, censure pour erreur de droit le motif retenu par la cour, qui avait considéré que la critique de la conformité à la Constitution portait sur des dispositions qui n'étaient pas « applicables au litige ». Il juge au contraire que cette condition était bien remplie puisque le contribuable avait « fait l'objet d'une imposition sur le fondement de l'article 167 *bis* dans sa rédaction en vigueur jusqu'à son abrogation par l'article 19 de la loi de finances pour 2005 au titre des plus-values constatées à l'occasion de ce transfert de domicile fiscal », et qu'il était donc bien fondé à contester les dispositions abrogeant l'article 167 *bis* en tant qu'elle ne s'appliquait pas à sa situation. En revanche, le Conseil d'État, statuant au fond, estime qu'il n'y a pas lieu de transmettre la QPC dès lors que la différence de traitement critiquée n'est pas contraire au principe d'égalité devant les charges publiques.

Revue doctrinale

Articles relatifs aux décisions du Conseil constitutionnel

13 décembre 2012

2012-658 DC

Loi organique relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques

- Bergougnous, Georges. L'avis des commissions permanentes sur les nominations à certains emplois et fonctions : entre élargissement et approfondissement. *Constitutions. Revue de droit constitutionnel appliqué*, janvier-mars 2013, n° 2013-1, p. 50-53.

- Lascombe, Michel. [Note sous décision n° 2012-658 DC]. *Revue française de droit constitutionnel*, avril 2013, n° 94, p. 441-445.

29 décembre 2012

2012-662 DC

Loi de finances pour 2013

- Barilari, André. Les droits de succession en Corse : courage fuyons ! *Constitutions. Revue de droit constitutionnel appliqué*, janvier-mars 2013, n° 2013-1, p. 90-93.

- Chaltiel, Florence. La loi de finances 2013 partiellement censurée par le Conseil constitutionnel. *Les Petites Affiches*, 27 mai 2013, n° 105, p. 6-19.

- Fériel, Louis. Le législateur et le principe d'égalité devant les charges publiques : *O tempora, o mores...* *Revue de droit fiscal*, 30 mai 2013, n° 22, p. 19-24.

- Jadaud, Bernard. Le régime fiscal simplifié et allégé des retraites chapeaux. *Gestion et finances publiques*, avril 2013, n° 4, p. 47-50.

- La Mardière, Christophe de. L'impôt confiscatoire enfin sanctionné. *Constitutions. Revue de droit constitutionnel appliqué*, janvier-mars 2013, n° 2013-1, p. 86-87.

- La Mardière, Christophe de. Recul de la rétroactivité des lois de finances. *Constitutions. Revue de droit constitutionnel appliqué*, janvier-mars 2013, n° 2013-1, p. 88-89.

- Pezet, Fabrice. Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises. *Revue de droit fiscal*, 30 mai 2013, n° 22, p. 25-33.

- Racine, Pierre-François. La loi de finances pour 2013 : vous avez dit « marginal » ? [Jurisprudence du Conseil constitutionnel]. *Revue française de droit constitutionnel*, avril 2013, n° 94, p. 437-441.

2012-298 QPC

SARL Majestic Champagne [Taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises – Modalités de recouvrement]

- Ayrault, Ludovic. Incompétence négative du législateur et modalités de recouvrement d'une imposition. *Procédures*, juin 2013, n° 6, p. 31-32.
- La Mardière, Christophe, de. Incompétence négative du législateur : une porte étroite ouverte sur la QPC. *Revue de droit fiscal*, 30 mai 2013, n° 22, p. 42-45.

11 avril 2013

2013-666 DC

Loi visant à préparer la transition vers un système énergétique sobre et portant diverses dispositions sur la tarification de l'eau et sur les éoliennes

- Fériel, Louis. Le législateur et le principe d'égalité devant les charges publiques : *O tempora, o mores...* *Revue de droit fiscal*, 30 mai 2013, n° 22, p. 19-24.
- Lombard, Martine. Selon le Conseil constitutionnel, intervenir n'est pas choisir. [In : Actualité du droit de la concurrence et de la régulation]. *Actualité juridique. Droit administratif*, 24 juin 2013, n° 22, p. 1263-1264.

Articles thématiques

Droit fiscal / Finances publiques

- Bangui, Taha. Le pouvoir discrétionnaire du législateur en matière financière : circonscrit, concurrencé et contrôlé. *Revue française de finances publiques*, avril 2013, n° 122, p. 187-205.
- Chabbert, Manon. La petite rétroactivité des lois de finances : les remèdes possibles à une perversion du droit fiscal. *Revue de fiscalité de l'entreprise*, juin 2013, n° 3, p. 35-40.
- Disant, Mathieu. La nature de la CSG rentre dans l'ordre constitutionnel. [Soc., 31 mai 2012, Esso c/ Kalfon, n° 11-10762]. *Constitutions. Revue de droit constitutionnel appliqué*, janvier-mars 2013, n° 2013-1, p. 55-58.
- Durand, Philippe. Les mesures fiscales 2012-2013 à l'épreuve du droit constitutionnel : évolution ou bouleversement ? *Revue administrative*, mars-avril 2013, n° 392, p. 137-141.
- Escaut, Nathalie. Conformité à la Constitution de l'assiette de la contribution exceptionnelle sur la provision pour hausse des prix des entreprises du secteur pétrolier. [CE, 29 avril 2013, n° 366670]. *Revue de droit fiscal*, 30 mai 2013, n° 22, p. 45-48.
- Maillard, Didier ; Quilici, Sandrine. Fiscalité française : vers un État de droit ? *Commentaire*, été 2013, n° 142, p. 281-288.

Droit des affaires

- Reygrobellet, Arnaud. Non-renvoi de la QPC relative au pouvoir d'injonction, dont dispose le président du tribunal, en matière de dépôt des comptes. *Revue des sociétés, Journal des sociétés*, juin 2013, n° 6, p. 338-343.
- Roussille, Myriam. Irrecevabilité des QPC déposées devant l'ACP [ACP, Commission des sanctions, 10 janvier 2013, n° 2012-4 et 2012-4 bis]. [Chronique de jurisprudence de droit bancaire]. *La Gazette du Palais*, 12 et 13 avril 2013, n° 102-103, p. 34-35.

(1) Cons. const., déc. n° 2006-544 DC du 14 décembre 2006, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2007*, cons. 18 et 19.

(2) Voir par exemple, article 1^{er} de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

(3) CE, 3 juin 1985, n° 42901 : *RJF*, 7/85, n° 1061 ; CE, 14 avril 1986, n° 44614 : *RJF*, 6/86, n° 600, concl. P.-F. Racine, *DF*, 41/86, c. 1679.

(4) Disponible sur le site Internet du Conseil constitutionnel, p. 7.

(5) Fixée par la décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011.

(6) Voir sur ce point notre étude « Constitutionnalité de la majoration de 10 % », *FR* 23/11, n° 23.

(7) Cons. const., déc. n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 sur la loi de finances pour 2013 à propos de la contribution complémentaire à la taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation mise à la charge des sociétés d'assurance, mutuelles et institutions de prévoyance exploitant une entreprise en France.

(8) Cons. const., déc. n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, cons. 37 ; n° 2006-541 DC du 28 septembre 2006, cons. 9 ; n° 2010-24 QPC du 6 août 2010, cons. 5.

(9) CEDH, n° 8695/79, 28 octobre 1987, *Inze c/ Autriche*, série A n° 126, p. 17, § 36.

(10) CEDH, n° 34369/97, 6 avril 2000, *Thlimmenos c/ Grèce*, § 44, CEDH 2000-IV.

(11) Cons. const., déc. n° 2010-39 QPC du 6 octobre 2010 et n° 2010-52 QPC du 14 octobre 2010.

(12) CE, 29 septembre 2010, *Sté SNERR Théâtre de Paris*, n° 341065 : *RJF*, 12/10, n° 1219.

(13) Voir notamment CE, 6 juillet 1977, n° 03373.

(14) CE, 9 juillet 2010, *Gueranger*, n° 339261.