

Chronique de droit économique et fiscal

Stéphane AUSTRY - Avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre, Professeur associé à l'École de Droit de la Sorbonne

NOUVEAUX CAHIERS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL N° 48 - JUIN 2015 - P. 221 À 230

Égalité

Égalité devant les charges publiques

Préservation de la faculté de contester une présomption légale justifiée par la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale (décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015)

À l'occasion d'une QPC portant sur le régime fiscal des opérations réalisées avec des États et territoires non coopératifs (ETNC), le Conseil constitutionnel a précisé sa jurisprudence relative à l'articulation entre l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale et le principe d'égalité devant les charges publiques. Était critiqué à l'appui de cette QPC le fait que les sociétés mères des filiales établies dans un ETNC étaient privées du bénéfice de certains régimes favorables (régime des sociétés mères, régimes des plus-values à long terme) sans que ne leur soit ménagée la faculté de démontrer que l'implantation dans un ETNC ne poursuit pas un objectif fiscal.

Après avoir relevé que les dispositions faisant l'objet de la QPC avaient été prises par le législateur dans un objectif de lutte contre la fraude fiscale, le Conseil constitutionnel en a déduit qu'elles ne portaient pas atteinte au principe d'égalité devant la loi puisque la différence de traitement institué entre les contribuables qui perçoivent des produits de titres de sociétés établies dans un ETNC ou qui réalisent des plus-values à l'occasion de la cession de titres de ces dernières et les autres contribuables, est fondée sur des critères en rapport direct avec l'objet de la loi.

En revanche, se prononçant au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a fait application de sa jurisprudence en vertu de laquelle les présomptions instituées par des dispositifs visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, lorsqu'elles revêtent un caractère irréfragable, sont susceptibles de méconnaître ce principe puisqu'elles peuvent alors conduire à ce que l'impôt soit déterminé selon des critères sans lien avec l'appréciation des facultés contributives.

C'est ainsi que dans sa décision n° 2012-661 DC le Conseil constitutionnel censuré des dispositions anti-abus en relevant que le critère sur lequel reposait la mise en œuvre de ces dispositions était à lui seul insuffisant « pour présumer de manière irréfragable » le caractère abusif de l'opération en cause⁽¹⁾. En l'absence de dispositions permettant d'apporter la preuve contraire, le texte a été jugé contraire au principe d'égalité. De même, dans sa décision n° 2010-88 QPC la conformité à la Constitution d'un dispositif anti-abus n'a été admise qu'au prix de la précision selon laquelle ces dispositions ne sauraient « sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité (), faire obstacle à ce que le contribuable () puisse être mis à même de prouver » que sa situation ne présentait pas un caractère abusif⁽²⁾.

Cette jurisprudence suivant laquelle les dispositifs ayant pour objet de lutter contre l'évasion fiscale ne peuvent pas reposer sur une présomption irréfragable rejoint tant celle du Conseil d'État que, pour l'application des libertés européennes, celle de la Cour de justice.

Le Conseil d'État, saisi de QPC dirigées contre les articles 57 et 209 B du CGI, a ainsi jugé que la question de la conformité au principe d'égalité de ces dispositions non sérieuses en relevant précisément qu'était ménagée au contribuable, pour chacun de ces dispositifs, la possibilité d'apporter la preuve contraire⁽³⁾.

Enfin, la Cour de justice enfin, qui accepte également de tenir compte de la justification tirée de la lutte contre l'évasion fiscale pour justifier la conformité aux exigences du droit de l'Union européenne d'une discrimination résultant d'un mécanisme anti-abus, estime que l'institution d'une présomption irréfragable n'est pas proportionnée à cette justification. La Cour considère ainsi que tous les dispositifs introduisant une présomption irréfragable sont contraires au droit de l'Union et valide en revanche les dispositifs qui comportent une clause de sauvegarde⁽⁴⁾.

Donnant satisfaction aux requérants, le Conseil constitutionnel a donc formulé une réserve d'interprétation des dispositions critiquées puisqu'il juge que ces dernières ne sont constitutionnelles que pour autant que le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de

participation dans une société établie dans un ETNC correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire.

Méconnaissance des facultés contributives (décision n° 2014-436 QPC du 15 janvier 2015)

En vertu de l'article 760 du CGI, les créances à terme sont en principe retenues pour la détermination de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit et de l'ISF pour leur valeur nominale (alinéa 1^{er}). Par exception, le contribuable peut toutefois substituer à la valeur nominale une déclaration estimative lorsque le débiteur est soumis à une procédure collective ou est en état de surendettement (alinéa 2). Mais si le contribuable reçoit finalement de son débiteur en procédure collective ou surendetté une somme supérieure à celle qu'il avait estimée, il doit déclarer toute somme supplémentaire recouvrée postérieurement à l'évaluation initiale (alinéa 3).

L'ensemble de ces dispositions était critiqué devant le Conseil constitutionnel comme portant atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, mais seule cette dernière règle est jugée inconstitutionnelle. En effet, dans la mesure où, à la date de l'estimation (qui converge avec celle du fait générateur de l'impôt), la capacité contributive du contribuable est bien celle qu'il a déclarée, l'obligation de soumettre à l'impôt les sommes ultérieurement recouvrées – alors même que l'estimation initiale n'aurait pas été sous-estimée – conduit à des modalités de fixation de l'assiette de l'impôt qui sont sans rapport avec l'appréciation des facultés contributives des contribuables assujettis à l'impôt et méconnaissent donc, de ce fait, le principe d'égalité devant les charges publiques.

Question prioritaire de constitutionnalité (QPC)

Notion de droits et libertés que la Constitution garantit

Fixation de l'assiette d'une imposition non critiquable au regard de l'incompétence négative du législateur (décision n° 2014-445 QPC du 29 janvier 2015)

Était contesté devant le Conseil constitutionnel le II de l'article 265 C du code des douanes, relatif aux conditions dans lesquelles une société peut demander la restitution des droits de taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN) qu'elle a acquittés, lorsque le gaz naturel est destiné à certains usages industriels. Ces dispositions législatives renvoient à un décret le soin de fixer leurs modalités d'application ainsi que les modalités du contrôle de la destination des produits et de leur affectation aux usages qui y sont mentionnés, sans autrement préciser les critères d'exonération de la taxe en cause.

La société requérante soutenait qu'en renvoyant à un décret le soin de préciser les produits faisant l'objet d'un « double usage » qui ouvrent droit à une exonération de TICGN sur le fondement de l'article 265 C du code des douanes et en ne précisant pas les critères donnant lieu à la qualification de produit faisant l'objet d'un « double usage », le législateur avait méconnu l'étendue de sa compétence dans des conditions portant atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit.

Dès l'origine de la QPC, le Conseil constitutionnel a précisé, dans sa décision *Kimberly Clark* du 18 juin 2010 [\(5\)](#), que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit et que, en matière fiscale, une atteinte à l'article 14 de la Déclaration de 1789 n'affecte pas un droit garanti par la Constitution [\(6\)](#). Il a toutefois apporté un tempérament important à cette jurisprudence restrictive en matière fiscale, en ce qui concerne les modalités de recouvrement de l'impôt, dès lors qu'il considère que l'absence de détermination par la loi des modalités de recouvrement d'une imposition affecte, par elle-même, le droit à un recours juridictionnel effectif [\(7\)](#). En matière d'assiette et de taux, le Conseil constitutionnel avait semblé retenir une position plus stricte en jugeant que la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte, par elle-même, aucun droit ou liberté que la Constitution garantit [\(8\)](#). Toutefois, dans une décision plus récente [\(9\)](#), le Conseil constitutionnel avait estimé 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 ».

La présente espèce marque un retour à l'application stricte de la jurisprudence *Kimberly Clark*, puisque le Conseil constitutionnel juge que le renvoi par la loi au décret du soin de fixer des règles relatives à l'assiette de la TICGN dont un contribuable peut être exonéré lorsqu'un produit énergétique fait l'objet d'un « double usage » ne sont contraires à aucun droit ou liberté que la Constitution garantit. Le Conseil constitutionnel confirme donc la distinction qu'établit sa jurisprudence en matière fiscale selon que l'incompétence négative a trait à la détermination des modalités de recouvrement d'une imposition, cas dans lequel cette incompétence négative peut être utilement critiquée par la voie d'une QPC, ou à la détermination de l'assiette ou du taux d'un impôt, cas dans lequel le texte ne peut en principe pas être utilement contestée par la voie

d'une QPC. La jurisprudence *ING* du 28 novembre 2014 doit donc être comprise comme n'introduisant une exception à ce principe que dans le cas particulier des régimes favorables dont le bénéfice est délivré par voie d'agrément, lorsque l'encadrement insuffisant des conditions de délivrance de l'agrément entraîne une atteinte caractérisée aux dispositions de l'article 34 de la Constitution.

Autorité des décisions du Conseil constitutionnel

Déclaration d'inconstitutionnalité s'appliquant également aux dispositions identiques dans leur substance et leur rédaction (Conseil d'État, 16 janvier 2015 n° 386031, Sté Métropole Télévision)

À l'occasion de sa décision TF1 [\(10\)](#), le Conseil constitutionnel a jugé contraire au principe d'égalité devant les charges publiques certaines dispositions de la taxe sur les services de télévision, rebaptisée depuis taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision. Les dispositions alors déclarées contraires à la Constitution étaient celles de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée qui étaient applicables *ratione temporis* lors du litige au cours duquel la société TF1 avait présenté une QPC. Mais ce texte figurait à l'origine à l'article 302 *bis* KB du CGI avant d'être transféré à l'article 1609 *sexdecies* du même code. C'est seulement une ordonnance du 24 juillet 2009 codifiant la partie législative du code du cinéma et de l'image animée qui a transféré ces dispositions, sans en modifier le contenu, à l'article L. 115-7 de ce nouveau code, l'article 1609 *sexdecies* du CGI étant quant à lui abrogé à compter du 1^{er} janvier 2010.

Saisi d'une QPC dirigée contre les dispositions de l'article 1609 *sexdecies* du CGI fondée sur la même critique que celle à laquelle le Conseil constitutionnel avait fait droit dans sa décision du 6 février 2014, le Conseil d'État devait se prononcer sur la détermination de l'incidence d'une déclaration d'inconstitutionnalité dans les instances en cours où est applicable une version antérieure à la disposition censurée, mais entachée du même vice d'inconstitutionnalité.

Or le Conseil constitutionnel juge de manière constante qu'il n'a pas à procéder à un nouvel examen de dispositions qui se bornent à reprendre en substance des dispositions sur lesquelles il s'est déjà prononcé. C'est ainsi qu'il considère que si l'autorité qui s'attache, en vertu de l'article 62 de la Constitution, à sa décision déclarant inconstitutionnelles des dispositions d'une loi ne peut en principe être utilement invoquée à l'encontre d'une autre loi conçue en des termes distincts, il n'en va pas ainsi lorsque les dispositions de cette loi, bien que rédigées sous une forme différente, ont, en substance, un objet analogue à celui des dispositions législatives déclarées contraires à la Constitution [\(11\)](#).

Saisi d'une QPC portant sur un texte qu'il avait déjà déclaré inconstitutionnel, le Conseil constitutionnel a ainsi jugé qu'il ne pouvait que refuser de rejurer une question qu'il avait déjà tranchée et a prononcé un non-lieu à statuer [\(12\)](#). S'inspirant ici de cette solution, le Conseil d'État tire les conséquences de cette jurisprudence, en constatant que la déclaration d'inconstitutionnalité de l'article L 115-7 du Code du cinéma et de l'image animée s'applique également aux mêmes termes figurant successivement à l'article 302 *bis* KB puis à l'article 1609 *sexdecies* du CGI, si bien que la QPC mettant en cause la conformité à la Constitution de ces dispositions est sans objet.

Il appartiendra donc au juge de l'impôt, dans le cadre du litige dont il est saisi, de tirer toutes les conséquences de la déclaration d'inconstitutionnalité de l'article L 115-7 du code du cinéma et de l'image animée résultant de la décision TF1 du 6 février 2014 et de faire bénéficier le redevable de la taxe de cette jurisprudence pour l'application des dispositions identiques des articles 302 *bis* KB et 1609 *sexdecies* du CGI.

Revue doctrinale

ARTICLES RELATIFS AUX DÉCISIONS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL

20 juin 2014

2014-404 QPC

Époux M. [Régime fiscal applicable aux sommes ou valeurs reçues par l'actionnaire ou l'associé personne physique dont les titres sont rachetés par la société émettrice]

– Bezzina, Anne-Charlène. « Le Conseil constitutionnel quasi-législateur fiscal ? », *Revue française de finances publiques*, février 2015, n° 129, p. 185-210.

– Bissy, Arnaud de. « Aménagement du régime d'imposition des sommes ou valeurs attribuées en cas de rachat par une société de ses propres titres », *Revue de droit fiscal*, 8 janvier 2015, n° 1-2, p. 41-44.

6 août 2014

2014-698 DC

Loi de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2014

– Pellet, Rémi. « Les assurances sociales sont-elles solubles dans la fiscalité ? Mise en perspective historique de la décision Cons. constit. n° 2014-698 DC, 6 août 2014. [Dossier : Comment réformer le financement de l'assurance maladie et de la santé ?] », *Journal de droit de la santé et de l'assurance maladie*, 2015, n° 1, p. 9-24.

– Pissaloux, Jean-Luc. « Le Conseil constitutionnel et les finances sociales. Commentaire de la décision n° 2014-698 DC du 6 août 2014 relative à la loi de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2014 », *Gestion et finances publiques*, janvier-février 2015, n° 1-2, p. 103-108.

19 septembre 2014

2014-413 QPC

Société PV-CP Distribution [Plafonnement de la cotisation économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée]

– Meier, Éric ; Rancher, Édouard de. « QPC sur le plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée : le législateur ne peut abuser de mesures anti-abus », *Revue de droit fiscal*, 29 janvier 2015, n° 5, p. 74-77.

8 octobre 2014

2014-418 QPC

Société SGI [Amende pour contribution à l'obtention, par un tiers, d'un avantage fiscal indu]

– Le Bot, Olivier. « Le pouvoir de sanction de l'administration fiscale », *Constitutions. Revue de droit constitutionnel appliqué*, octobre-décembre 2014, n° 2014-4, p. 489-491.

9 octobre 2014

2014-420/421 QPC

M. Maurice L. et autre [Prolongation exceptionnelle de la garde à vue pour des faits d'escroquerie en bande organisée]

– Gallois, Alexandre. « Escroquerie en bande organisée : inconstitutionnalité de la garde à vue de quatre jours », *Bulletin Lamy droit pénal des affaires*, novembre 2014, n° 144, p. 1-6.

– Perrier, Jean-Baptiste. « Le Conseil constitutionnel, l'escroquerie en bande organisée et la garde à vue : l'abstraction de l'inconstitutionnalité », *Actualité juridique. Pénal*, décembre 2014, n° 12, p. 574-577.

24 octobre 2014

2014-423 QPC

M. Stéphane R. et autres [Cour de discipline budgétaire et financière]

– Peltier, Virginie. « L'avenir du principe non bis in idem et ses répercussions sur les cumuls de sanctions », *Droit pénal*, février 2015, n° 2, p. 51-52.

– Peltier, Virginie. « Inflexibilité de la validation constitutionnelle des cumuls de sanctions pénale et administrative », *Droit pénal*, janvier 2015, n° 1, p. 36-37.

– Roblot-Troizier, Agnès. « Les principes constitutionnels du procès équitable ne sont pas applicables à l'enquête administrative préalable à la saisine de la Cour de discipline budgétaire et financière » in : Chronique de jurisprudence - Droit administratif et droit constitutionnel. *Revue française de droit administratif*, novembre-décembre 2014, n° 6, p. 1218-1223.

28 novembre 2014

2014-431 QPC

Sociétés ING Direct NV et ING Bank NV [Impôts sur les sociétés – agrément ministériel autorisant le report de déficits non encore déduits]

– « Fusions antérieures à 2002 : le Conseil constitutionnel valide le report des déficits sur agrément », *Revue de jurisprudence fiscale*, février 2015, n° 2, p. 142-144.

– Cassan, Catherine ; Durand, Philippe. « Conformité sous réserve de l'article 209, II du CGI (reg. anc.) relatif à l'agrément ministériel autorisant le report de déficits non encore déduits », *Revue de droit fiscal*, 12 février 2015, n° 7-8, p. 94-98.

5 décembre 2014

2014-435 QPC

M. Jean-François V. [Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus]

– « Contribution sur les hauts revenus : le Conseil constitutionnel invalide sa rétroactivité », *Revue de jurisprudence fiscale*, février 2015, n° 2, p. 140-142.

– Laffaille, Franck. « Conformité à la Constitution, avec réserve d'interprétation, de la rétroactivité de l'application de la contribution sur les très hauts revenus à certains RCM perçus en 2011 », *Revue de droit fiscal*, 29 janvier 2015, n° 5, p. 77-80.

15 janvier 2015

2014-436 QPC

Mme Roxane S. [Valeur des créances à terme pour la détermination de l'assiette des droits de mutation à titre gratuit et de l'ISF]

– Perrotin, Frédérique. « Facultés contributives et assiette de l'impôt », *Les Petites Affiches*, 30 janvier 2015, n° 22, p. 4-7.

20 janvier 2015

2014-437 QPC

Association française des entreprises privées et autres [Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs]

– Kouraleva-Cazals, Polina. « Conformité à la Constitution, avec réserve, de l'imposition des plus-values de cession de titres et des dividendes de sociétés implantées dans un ETNC », *Revue de droit fiscal*, 19 mars 2015, n° 12, p. 38-45.

– Laffaille, Franck. « Fraude fiscale et opérations réalisées avec des ETNC : De la présomption (ir)réfragable de culpabilité selon le Conseil constitutionnel. [Actualités] », *Revue de droit fiscal*, 19 mars 2015, n° 12, p. 3-5.

– Perrotin, Frédérique. « Mesures anti-paradis fiscaux : le feu vert du Conseil constitutionnel », *Les Petites Affiches*, 16 février 2015, n° 33, p. 4-6.

ARTICLES THÉMATIQUES

Droit des affaires– Canivet, Guy. « Contrats d'affaires et droits fondamentaux. Le Conseil constitutionnel, gardien des promesses ? », *AJ Contrats d'affaires*, mars 2015, n° 2015-3, p. 97.

– Gicquel, Jean-Éric ; Roussille, Myriam. « Le droit des entreprises en difficulté à l'épreuve du droit constitutionnel. [Le nouveau droit des entreprises en difficultés colloque dirigé par Catherine Tirvaudey et Laurent Mordefroy, 10 octobre 2014, Faculté de droit de Besançon] », *La Gazette du Palais*, 31 décembre 2014 au 3 janvier 2015, n° 365, p. 32-35.

– Perrotin, Frédérique. « Régime mère-fille : des précisions sur la durée de détention.[CE, 15 décembre 2014, n° 380942, SA Technicolor] », *Les Petites Affiches*, 20 janvier 2015, n° 14, p. 4-6.

– Zivy, Fabien. « Réguler la concurrence : un principe particulièrement nécessaire à notre temps : Réflexions sur les fondements constitutionnels d'un droit très politique », *Revue Lamy de la Concurrence*, janvier-mars 2015, n° 42, p. 115-132.

Droit fiscal / Finances publiques – Cuber, Jérôme. « Inclusion dans l'assiette de la taxe sur les salaires des rémunérations versées aux dirigeants : espoirs et faux espoirs », *Revue de droit fiscal*, 5 mars 2015, n° 10, p. 28-35.

– Derosier, Jean-Philippe. « Et si la QPC non soulevée était provoquée ? [Cass. 2^e civ., 7 mai 2014, n° 13-15790 et 13-15791, ST Microelectronics Grenoble 2 et STMicroelectronics Wireless] », *Les Petites Affiches*, 26 février 2015, n° 41, p. 4-8.

– Durand, Philippe. « L'article 34 de la Constitution et l'impôt : une coexistence difficile », *Revue administrative*, novembre-décembre 2014, n° 402, p. 602-605.

– Gutmann, Daniel. « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales. [Dossier : Droit constitutionnel fiscal] », *Revue de droit fiscal*, 26 mars 2015, n° 13, p. 73-81.

– Lamarque, Jean. « L'article 16 de la déclaration de 1789. [Dossier : Droit constitutionnel fiscal] », *Revue de droit fiscal*, 26 mars 2015, n° 13, p. 64-72.

– Pelletier, Marc. « La spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales. Conseil constitutionnel versus Cour de justice des l'Union européenne et Cour européenne des droits de l'homme. [Dossier : Droit constitutionnel fiscal] », *Revue de droit fiscal*, 26 mars 2015, n° 13, p. 21-30.

– Philip, Loïc. « L'évolution de la jurisprudence fiscale constitutionnelle. [Dossier : Droit constitutionnel fiscal] », *Revue de droit fiscal*, 26 mars 2015, n° 13, p. 16-20.

– Torlet, Régis ; Valetteau, Mathieu. « La jurisprudence du Conseil constitutionnel relative au principe d'égalité depuis l'institution de la QPC. [Dossier : Droit constitutionnel fiscal] », *Revue de droit fiscal*, 26 mars 2015, n° 13, p. 30-63.

– Vandendriessche, Xavier. « Le Conseil constitutionnel français et la règle d'or des finances publiques. [Dossier : La règle d'or des finances publiques en Europe] », *Gestion et finances publiques*, janvier-février 2015, n° 1-2, p. 56-59.

(1) Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons. 20 et suivants.

(2) Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011.

(3) CE, 2 mars 2011 n° 342099, *Sté Soutiran et Cie* : *RJF*6/11, n° 733, concl. E. Geffray ; *BDCF*6/11, n° 73 ; CE, 2 février 2012, n° 351600, *Sté Sonepar*, *RJF*05/12, n° 505, concl. P. Collin ; *BDCF*5/12, n° 63.

(4) Par ex. CJUE, 21 janvier 2010, aff. C-311/08, *Société de gestion industrielle (SGI)*.

(5) Décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010.

(6) Voir décision n° 2012-254 QPC du 18 juin 2012 ; décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014.

(7) Décision n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013 ; décision n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013.

(8) Décision n° 2014-419 QPC du 8 oct. 2014.

(9) Décision n° 2014-431 QPC du 28 nov. 2014.

(10) Décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014.

(11) Décision n° 89-258 DC du 8 juillet 1989 ; décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013.

(12) Décision n° 2013-349 QPC du 18 octobre 2013.