

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

NOUVEAUX CAHIERS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL N° 49 - OCTOBRE 2015 - P. 211 À 220

Égalité

Égalité devant la loi : Différence de traitement fondée sur un motif d'intérêt général – Disparition du motif d'intérêt général – Conséquences (Décision n° 2015-473 QPC du 26 juin 2015)

On sait qu'en vertu d'un considérant de principe rituellement rappelé par le Conseil constitutionnel le principe d'égalité devant la loi garanti par l'article 6 de la Déclaration de 1789 « *ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* ».

Par conséquent, même lorsqu'il existe une différence de traitement, cette dernière est susceptible d'être justifiée sur le plan constitutionnel lorsque la dérogation au principe d'égalité est fondée sur des raisons d'intérêt général qui doivent être en rapport direct avec l'objet de la loi. La décision du Conseil constitutionnel du 26 juin 2015 constitue une illustration intéressante d'une dérogation au principe d'égalité fondée sur un motif de lutte contre l'optimisation fiscale mais éclaire également de manière originale sur les conséquences de la disparition de cette justification en raison d'une évolution du contexte juridique postérieure à l'introduction de la loi dont la conformité à la Constitution était contestée.

Jusqu'au 1^{er} janvier 2013, les dividendes reçus par les personnes physiques étaient susceptibles d'être traités fiscalement de deux manières distinctes au regard de l'impôt sur le revenu : soit le bénéficiaire de ces dividendes optait pour le prélèvement libératoire et les dividendes en question n'étaient pas soumis au barème de l'impôt sur le revenu, soit il n'optait pas pour ce prélèvement libératoire et les dividendes en question étaient soumis à l'impôt sur le revenu au taux applicable en application du barème progressif, mais ils bénéficiaient alors d'un abattement de 40 % ainsi que d'un abattement fixe dont le montant était fixé à l'origine à 1 220 euros pour un célibataire. Était en cause dans le présent litige la conformité à la Constitution du f du 3^o du 3 de l'article 158 dans sa rédaction issue de l'article 10 de la loi de finances pour 2008 qui prévoyait que les abattements ne s'appliquaient pas aux dividendes pour lesquels le contribuable n'avait pas opté pour le prélèvement libératoire, dans l'hypothèse où le même contribuable avait opté pour ce prélèvement au titre d'autres dividendes reçus au cours de la même année. Dans un tel cas, il résultait donc de l'articulation des textes que les dividendes en question étaient soumis au barème de l'impôt sur le revenu pour la totalité de leur montant, sans pouvoir bénéficier ni de l'abattement de 40 % ni de l'abattement fixe.

Pour juger conforme à la Constitution cette disposition, le Conseil constitutionnel a d'abord constaté que les dispositions contestées instituaient une différence de traitement entre les contribuables ayant soumis au barème de l'impôt sur le revenu des dividendes selon qu'ils ont opté ou non en faveur du prélèvement libératoire pour d'autres dividendes perçus au cours de la même année. Puis il a relevé qu'avant la suppression de l'abattement fixe, les dispositions contestées avaient pour objet d'éviter que les contribuables ne combinent le recours, d'une part, à l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu après prise en compte des abattements proportionnel et fixe pour certains de leurs dividendes jusqu'au montant « effacé » par les abattements et, d'autre part, au prélèvement libératoire pour le surplus. Il a estimé que l'objectif poursuivi par le législateur, qui aurait été ainsi de lutter contre l'optimisation fiscale, constituait une raison d'intérêt général de nature à justifier cette différence de traitement.

Toutefois, le Conseil constitutionnel a observé que cette justification avait disparu à compter du 1^{er} janvier 2012 dans la mesure où l'article 9 de la loi de finances pour 2013 avait supprimé l'abattement fixe. Il en a conclu que « *la faculté d'optimisation que le législateur a entendu interdire en adoptant les dispositions contestées a disparu pour l'imposition des revenus de l'année 2012* ». Formulant une réserve d'interprétation, il a alors jugé que les dispositions contestées ne sauraient, sans instituer une différence de traitement sans rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur, avoir pour objet ou pour effet d'interdire l'application de l'abattement de 40 % à ceux des dividendes soumis au barème de l'impôt sur le revenu dû en 2013 au titre de l'année 2012 nonobstant la perception d'autres revenus sur lesquels a été opéré en 2012 le prélèvement libératoire.

C'est donc en quelque sorte une modification des circonstances de droit, tout à la fois extérieure et postérieure à l'adoption des dispositions contestées, qui a eu pour effet de rendre inconstitutionnelles des dispositions qui, à l'origine, n'étaient pas contraires à la Constitution. La décision constitue une intéressante illustration de la plasticité du contrôle opéré par le Conseil constitutionnel en application de l'article 61-1 de la Constitution, ainsi d'ailleurs que de son caractère abstrait puisque seuls les dividendes perçus par les contribuables au titre de l'année 2011 étaient en cause dans le présent litige, si bien que la partie de la décision relative à l'année 2012 est sans conséquence pour les intéressés, qui n'auront donc eu comme satisfaction que de faire progresser la protection des libertés fondamentales.

Egalité devant les charges publiques : Conformité des seuils auxquels est subordonné le bénéfice d'un avantage (Décision n° 2015-466 QPC du 7 mai 2015)

Les dispositions ici contestées étaient celles du 3° du 7 du III de l'article 150-0 A du CGI qui subordonnent le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu sur les plus-values de cessions de titres de sociétés qualifiées de « jeunes entreprises innovantes » (JEI) à la condition que le cédant ne détienne pas une participation de plus de 25 % dans la société cédée depuis la souscription des titres. Était donc de nouveau posée au Conseil constitutionnel la question de la constitutionnalité des effets de seuil, qui a déjà fait l'objet de plusieurs décisions.

On sait que, au regard du principe d'égalité devant la loi, le recours à un seuil permettant de cibler la mesure fiscale afin de la réserver à telle catégorie de contribuables pour atteindre l'objectif poursuivi par le législateur est au nombre des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objet de la loi qui établit une différence de traitement entre les contribuables.

Au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, ainsi que le rappellent les commentaires sous la décision du 7 mai 2015, le Conseil constitutionnel admet généralement que le bénéfice d'un avantage fiscal puisse être subordonné à un seuil dès lors toutefois que :

- les effets de seuil résultant des dispositions examinées sont cohérents avec l'objectif poursuivi par le législateur ;
- les effets produits par l'application de ces seuils ne sont pas excessifs, l'excès pouvant être constaté soit par la disproportion de la différence de traitement par rapport à la différence de situation soit par l'effet anti-progressif (inversion de l'échelle des revenus bruts et des revenus nets après impôt) ;
- et que les effets de seuils, lorsqu'ils portent sur des dispositifs fiscaux, ne font pas obstacle à la prise en compte des facultés contributives des contribuables.

Le Conseil constitutionnel a ici considéré que c'est pour réserver le bénéfice de l'exonération aux investisseurs ne déterminant pas les décisions d'une JEI que le législateur a retenu un plafond de détention de 25 % des droits dans les bénéfices de la société et des droits de vote depuis la souscription des titres cédés. Il a estimé que le législateur s'était ainsi fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi. Selon les mêmes commentaires, la décision a été prise au vu des travaux préparatoires faisant apparaître que l'avantage fiscal en cause avait été volontairement orienté par le législateur sur certaines catégories d'investisseurs, le législateur ayant eu « pour but de favoriser ceux qui parient sur l'avenir d'une JEI en lui apportant les capitaux nécessaires à son démarrage ou à sa croissance, sans néanmoins influencer sur son activité ».

Cette jurisprudence confirme donc l'orientation plutôt conciliante de la jurisprudence pour les effets de seuils résultant de dispositions fiscales.

QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONNALITÉ (QPC)

Portée des décisions dans le temps : Limitation dans le temps des effets d'une réserve d'interprétation (Décision n° 2015-473 QPC du 26 juin 2015)

Les conditions dans lesquelles le Conseil constitutionnel détermine les effets dans le temps de ses déclarations d'inconstitutionnalité ont déjà fait l'objet de longs développements dans les précédentes éditions de cette chronique. Dans la décision du 26 juin 2015 déjà étudiée au regard de sa portée quant au principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a innové de manière certes discrète, dans la mesure où cette partie de la décision n'a pour ainsi dire fait l'objet d'aucun développement dans son commentaire, mais audacieuse en formulant pour la première fois une réserve d'interprétation assortie d'une limitation dans le temps des effets de cette réserve.

En effet, la décision, qui relève, ainsi qu'il a déjà été indiqué, que, compte tenu de la modification apportée au contexte juridique, le motif d'intérêt général qui justifiait à l'origine le traitement différent apporté à des situations identiques avait disparu, n'en tire pas la conséquence que la disposition doit être déclarée inconstitutionnelle à compter de la date de cette modification. Elle indique en effet, après avoir précisé que les dispositions contestées ne sauraient avoir pour objet ou pour effet de priver les opérations en cause du bénéfice de l'avantage fiscal qui était en

litige, que « *sous cette réserve, qui n'est applicable qu'aux impositions contestées avant la date de publication de la présente décision, les dispositions critiquées ne sont pas contraires au principe d'égalité devant la loi* ». Il s'agit donc non pas d'une déclaration d'inconstitutionnalité mais d'une déclaration de conformité accompagnée d'une réserve d'interprétation.

On sait que cette technique de déclaration de conformité sous réserve est abondamment utilisée par le Conseil constitutionnel, y compris dans des hypothèses où la réserve est d'une portée telle que la frontière avec la déclaration d'inconstitutionnalité n'apparaît pas avec évidence. Mais, même si la frontière entre déclaration d'inconstitutionnalité et déclaration de conformité sous réserve n'est pas toujours claire, les effets de ces deux catégories de décision étaient en revanche bien distingués jusqu'à maintenant. En effet en principe, lorsque le Conseil constitutionnel formule une réserve, l'interprétation à laquelle est subordonnée la conformité de la loi contestée s'incorpore *ab initio* à la lecture de la loi. Contrairement au cas de la déclaration d'inconstitutionnalité, la loi ne disparaît pas pour l'avenir mais il semblait jusqu'à maintenant entendu que la décision du Conseil constitutionnel avait en revanche pour le passé des effets beaucoup plus étendus qu'une déclaration d'inconstitutionnalité : ainsi en matière fiscale, qu'une instance soit ou non en cours, tous les contribuables semblaient être susceptibles d'invoquer l'interprétation du texte retenue par le Conseil constitutionnel, si bien que les contribuables qui avaient fait une application de la loi fiscale sur la base d'une interprétation moins favorable que celle retenue par le Conseil constitutionnel étaient donc en mesure de s'en prévaloir pour les périodes d'imposition non encore prescrites, alors même qu'ils n'auraient pas encore introduit de réclamation contentieuse.

Ces certitudes viennent donc de voler en éclat puisque dans sa décision du 26 juin 2015, le Conseil constitutionnel précise expressément que sa réserve d'interprétation « *n'est applicable qu'aux impositions contestées avant la date de publication de la présente décision* », étendant ainsi aux déclarations de conformité sous réserve les principes qu'il applique pour déterminer les effets dans le temps des déclarations d'inconstitutionnalité. En dehors du trouble que cette innovation introduit dans la distinction, décidément de plus en plus ténue, entre déclarations d'inconstitutionnalité et déclarations de conformité sous réserve, il est permis de s'interroger sur le fondement constitutionnel qui permettrait ainsi au Conseil constitutionnel de moduler les effets dans le temps de ses réserves d'interprétation. Non seulement en effet le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution ne permet au Conseil constitutionnel de déterminer « *les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause* » que lorsqu'il déclare une disposition inconstitutionnelle mais encore, la réserve s'incorporant en principe et serait-on tenté de dire par construction *ab initio* dans l'interprétation de la loi, il est difficile de comprendre ce qui justifie une telle limitation dans le temps. Il aurait finalement peut-être été moins hétérodoxe pour le Conseil constitutionnel de déclarer inconstitutionnelle la disposition contestée à compter du 1^{er} janvier 2012 plutôt que de bouleverser les distinctions que semblait avoir établi sa jurisprudence entre déclarations d'inconstitutionnalité et déclarations de conformité sous réserve.

Autorité des décisions du Conseil constitutionnel : Articulation avec le contrôle de conventionnalité (CE, 10 avril 2015, no 377207, Sté Red Bull on Premise et Sté Red Bull off Premise)

Que doit faire le juge de l'impôt lorsque le Conseil constitutionnel déclare inconstitutionnelles des dispositions contestées par la voie d'une QPC mais diffère dans le temps les effets de cette déclaration d'inconstitutionnalité de telle sorte que, pour le passé, l'auteur de la QPC ne peut pas se prévaloir des conséquences de cette déclaration d'inconstitutionnalité ?

Cette question avait déjà été abordée par le Conseil d'État en contentieux général puisque, par sa décision d'Assemblée M'Rida, n° 316734, du 13 mai 2011 il avait eu l'occasion de juger que dès lors que « *les juridictions administratives et judiciaires, à qui incombe le contrôle de la compatibilité des lois avec le droit de l'Union européenne ou les engagements internationaux de la France, peuvent déclarer que des dispositions législatives incompatibles avec le droit de l'Union ou ces engagements sont inapplicables au litige qu'elles ont à trancher () il appartient, par suite, au juge du litige, s'il n'a pas fait droit à l'ensemble des conclusions du requérant en tirant les conséquences de la déclaration d'inconstitutionnalité d'une disposition législative prononcée par le Conseil constitutionnel, d'examiner () s'il doit, pour statuer sur les conclusions qu'il n'a pas déjà accueillies, écarter la disposition législative en cause du fait de son incompatibilité avec une stipulation conventionnelle ou, le cas échéant, une règle du droit de l'Union européenne dont la méconnaissance n'aurait pas été préalablement sanctionnée* ».

S'agissant plus particulièrement de l'invocation du principe de non-discrimination résultant de la combinaison de l'article 1^{er} du Premier protocole et de l'article 14 de la CEDH, le Conseil d'État avait alors précisé que « *à cette fin, lorsqu'est en litige une décision refusant au requérant l'attribution d'un droit auquel il prétend et qu'est invoquée l'incompatibilité de la disposition sur le fondement de laquelle le refus lui a été opposé avec les stipulations de l'article 14 de la convention () et de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à cette convention, il incombe au juge, en premier lieu, d'examiner si le requérant peut être regardé comme se prévalant d'un bien au sens des stipulations de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel et, en second lieu, quand tel est le cas, si la disposition législative critiquée doit être écartée comme portant atteinte à ce bien de façon discriminatoire et, par suite, comme étant incompatible avec les stipulations de l'article 14 de la convention* ».

Le Conseil d'État n'avait pas encore eu l'opportunité d'appliquer cette jurisprudence dans le domaine fiscal. Les suites qu'il devait tirer de la décision n° 2014-417 QPC du 19 septembre 2014 par laquelle le Conseil constitutionnel a déclaré contraire au principe d'égalité les dispositions de la loi limitant le champ d'application de la contribution sur certaines boissons prévue à l'article 1613 A du CGI aux seules boissons « dites énergisantes » lui en a donné l'occasion. Le Conseil avait considéré que la différence instituée par le législateur entre les boissons contenant une teneur en caféine identique selon qu'elles sont ou non qualifiées de boissons « dites énergisantes » entraînait une différence de traitement contraire au principe d'égalité. Mais, l'abrogation des mots « dites énergisantes » entraînant une extension du champ d'application du texte, le Conseil, comme il le fait habituellement dans ces hypothèses (voir par exemple les décisions n° 2014-400 QPC du 6 juin 2014 ou 2014-404 QPC du 20 juin 2014) avait décidé de conférer un effet différé à cette abrogation, en la reportant au 1^{er} janvier 2015 de façon à « *permettre au législateur de remédier à l'inconstitutionnalité constatée* ».

Amené à se prononcer sur le recours pour excès de pouvoir formé par l'auteur de la QPC contre une circulaire du 6 mars 2014 qui avait réitéré les dispositions ainsi abrogées à compter du 1^{er} janvier 2015, le Conseil d'État ne pouvait se fonder sur la décision du Conseil constitutionnel pour déclarer illégales les précisions de la circulaire attaquée, puisque précisément la loi déclarée inconstitutionnelle avait été maintenue applicable, du fait même de la décision du Conseil constitutionnel, pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2015.

Mais le requérant avait également invoqué la méconnaissance par le législateur des stipulations combinées de l'article 1^{er} du Premier protocole et de l'article 14 de la CEDH. C'est donc sur ce terrain que se situe le Conseil d'État pour considérer que, pour les mêmes raisons que celles relevées par le Conseil constitutionnel au regard du principe d'égalité, la loi contestée méconnaît ces stipulations. La circulaire attaquée, qui réitère ainsi des dispositions législatives contraires aux engagements internationaux, est donc annulée pour ce motif.

Il est permis de se demander dans ces conditions pourquoi le Conseil constitutionnel ne fait pas une application plus systématique des principes consacrés par sa décision du 6 juin 2014 dans laquelle il avait pour la première fois précisé, après avoir déclaré une disposition inconstitutionnelle en tant qu'elle privait l'auteur de la QPC d'un avantage dont bénéficiait d'autres catégories de contribuables, qu'afin de préserver « *l'effet utile* » de sa décision, il convenait d'étendre le bénéfice de cet avantage pour le passé. Cette solution présente en effet l'avantage d'éviter au juge de l'impôt d'avoir recours au contrôle de conventionnalité pour combler le vide juridique laissé par la décision du Conseil constitutionnel prononçant une abrogation différée.

Revue doctrinale

ARTICLES RELATIFS AUX DÉCISIONS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL

19 décembre 2013 2013-682 DC

Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014

– Disant, Mathieu. « La confiance légitime fait son entrée dans le contentieux constitutionnel français », *Les Petites Affiches*, 1^{er} avril 2015, n° 65, p. 9-12.

14 février 2014 2013-366 QPC

SELARL PJA, ès qualités de liquidateur de la société Maflow France [Validation législative des délibérations des syndicats mixtes instituant le « versement transport »]

– Disant, Mathieu. « Rapprochement des contrôles de la loi de validation. Éléments d'une stratégie imposée », *Les Petites Affiches*, 31 mars 2015, n° 64, p. 5-10.

6 août 2014 2014-698 DC

Loi de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2014

– Badel, Maryse. « Le Conseil constitutionnel arbitre économique et politique : l'exemple de la loi de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2014 », *Constitutions*, janvier-mars 2015, n° 2015-1, p. 85-91.

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]

– Anane, Sofian. « Inconstitutionnalité de la prolongation de garde à vue en matière d'escroquerie commise en bande organisée », *Revue française de droit constitutionnel*, avril 2015, n° 101, p. 206-212.

– Comellas, Sophie. « L'effet (in)utile des décisions du Conseil constitutionnel. [Libres propos] », *Revue pénitentiaire et de droit pénal*, octobre-décembre 2014, n° 4, p. 833-838.

*24 octobre 2014***2014-423 QPC**

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

– Chevallier, Jean-Yves. « Droit des peines – Cumul des sanctions pénales et administratives. [Commentaire Cons. Const., 24 octobre 2014, décision n° 2014-423 QPC] », *Revue pénitentiaire et de droit pénal*, janvier-mars 2015, n° 1, p. 107-108.

– Le Bot, Olivier. « Les membres du Conseil d'État bénéficient des garanties d'indépendance et d'impartialité », *La Semaine juridique. Administrations et collectivités territoriales*, 20 avril 2015, n° 16, p. 21-22.

– Peltier, Virginie. « Cumul de sanctions. Limitation du cumul des sanctions administrative et pénale. In : Grandes décisions du droit de la peine [Chroniques] », *Revue pénitentiaire et de droit pénal*, octobre-décembre 2014, n° 4, p. 941-944.

*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]

– Mangiavillano, Alexandre. « L'agrément discrétionnaire n'existe pas », *Revue française de droit constitutionnel*, juillet-septembre 2015, n° 102, p. 494-495.

*5 décembre 2014***2014-434 QPC**

Société de laboratoires de biologie médicale Bio Dômes Unilabs SELAS [Tarif des examens de biologie médicale]

– Sztulman, Marc. « Conseil constitutionnel n° 2014-434 QPC du 5 décembre 2014 », *Constitutions*, janvier-mars 2015, n° 2015-1, p. 110-115.

*18 décembre 2014***2014-706 DC**

Loi de financement de la sécurité sociale pour 2015

– Kessler, Francis. « Le ciblage des allocations familiales est constitutionnel en son principe », *Constitutions*, janvier-mars 2015, n° 2015-1, p. 92-96.

*29 décembre 2014***2014-708 DC**

Loi de finances rectificative pour 2014

– Laffaille, Franck. « Le régime d'imposition des plus-values immobilières des non-résidents : À propos de l'article 60 de la LFR pour 2014 », *Les Petites Affiches*, 16 avril 2015, n° 76, p. 6-10

*6 février 2015***2014-449 QPC**

Société Mutuelle des transports assurances [Transfert d'office du portefeuille de contrats d'assurance]

– Roussille, Myriam. « La QPC, source de risque systémique ? », *La Semaine juridique. Édition générale*, 30 mars 2015, n° 13, p. 597-600.

*6 mars 2015***2014-456 QPC**

Société Nextradio TV [Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés - Seuil d'assujettissement]

– Perrotin, Frédérique. « Contribution exceptionnelle sur l'IS : le blanc-seing du Conseil constitutionnel », *Les Petites Affiches*, 25 et 26 mai 2015, n° 103-104, p. 3-4.

ARTICLES THÉMATIQUES

Droit des affaires– Buy, Frédéric. « Le “déséquilibre significatif” devant la Cour de cassation : enfin des précisions ? », [Cass. com, 3 mars 2015, n° 13-27525]. *Recueil Dalloz*, 7 mai 2015, n° 17, p. 1021-1024.

– Drago, Guillaume. « La liberté d'entreprendre », *Commentaire*, Été 2015, n° 150, p. 395-398.

– Dussart, Marie-Laure. « Privilège d'exercice et liberté d'entreprendre : du droit de présentation des notaires à la loi Macron », *Recueil Dalloz*, 4 juin 2015, n° 20, p. 1166-1171.

Droit fiscal / finances publiques– Barilari, André. « Chronique de jurisprudence constitutionnelle financière (chronique du 2^e semestre 2014) », *Revue française de finances publiques*, avril 2015, n° 130, p. 235-249.

– Daugeron, Bruno. « Propriété et impôt. [Dossier : la propriété] », *Justice & Cassation*, 2015, p. 139-150.

– Jacquemont, Thomas. « Les effets d'une décision QPC sur le droit de réclamation », *Revue de droit fiscal*, 30 avril 2015, n° 18, p. 15-22.

– Laleure-Lugrezi, Jeanne. « Le principe d'égalité dans le jugement incident de constitutionnalité en matière fiscale en France et en Italie », *Revue française de finances publiques*, avril 2015, n° 130, p. 251-279.