

# Titre VII

## Les cahiers du Conseil constitutionnel

CHRONIQUE DE DROIT ÉCONOMIQUE ET FISCAL

N° 6 - avril 2021

# Chronique de droit économique et fiscal (juillet 2020 à décembre 2020)

## Écrit par

Stéphane AUSTRY



Avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre,  
professeur associé à l'École de Droit de la  
Sorbonne

## Égalité

### Égalité devant la loi et les charges publiques

*Différence de traitement fondée sur un critère de territorialité (Cons. const., décision n° 2020-868 QPC du 27 novembre 2020)*

Le Conseil constitutionnel est fréquemment confronté à des dispositions législatives qui instituent des avantages fiscaux reposant sur un critère territorial. Contrairement à la Cour de justice de l'Union européenne, qui considère le plus souvent que cette circonstance est, sauf motif impérieux d'intérêt général, constitutive en tant que telle d'une discrimination contraire aux libertés européennes, le Conseil constitutionnel n'écarte pas la possibilité de reconnaître que ce critère est par lui-même objectif et rationnel pour autant qu'il soit en rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur.

C'est ainsi que le Conseil constitutionnel a considéré qu'un mécanisme de retenue à la source frappant les prestations délivrées par les seules entreprises non établies en France reposait sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objectif du législateur qui était de « garantir le montant et le recouvrement de l'imposition due, à raison de leurs revenus de source française, par des personnes à l'égard desquelles l'administration fiscale française ne dispose pas du pouvoir de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles qu'elles ont éventuellement engagées » (décision n° 2019-784 QPC du 24 mai 2019, § 7 et 8). De même, le Conseil constitutionnel a jugé qu'en instituant des régimes d'exonération des plus-values immobilières différents pour les résidents fiscaux et certains non-résidents fiscaux, « le législateur a traité différemment des personnes placées dans des situations différentes au regard des règles d'imposition des revenus » (décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017, § 10 et 11). Comme le relèvent les commentaires sous la décision ici commentée, « cette différence de situation répondait exclusivement au fait que, d'une manière générale, les résidents fiscaux et les non-résidents fiscaux sont soumis à des règles d'imposition différentes des plus-values immobilières réalisées en France. Les plus-values des premiers sont prises en compte dans le cadre de l'impôt sur le revenu auquel sont assujettis tous les résidents fiscaux français, tandis que les seconds sont soumis à un prélèvement spécifique propre aux résidents étrangers ».

Lorsque le Conseil constitutionnel estime que le législateur institue, en traitant plus défavorablement les situations étrangères, une différence de traitement entre des situations identiques, il considère le plus souvent que cette différence de traitement est justifiée par un motif d'intérêt général, qu'il s'agisse de préserver la compétitivité des entreprises établies dans un territoire (décision n° 2018-750/751 QPC du 7 décembre 2018, § 27 et 28),

d'inciter à la constitution de groupes nationaux (décision n° 2018-699 QPC du 13 avril 2018, § 9), ou encore de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale (parmi de nombreux exemples, voir notamment décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, cons. 4, ou encore décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, cons. 9 et 10).

La décision ici commentée est donc d'autant plus intéressante que le Conseil constitutionnel, a au contraire de ces nombreux précédents, estimé qu'une différence de traitement fondée sur un critère de territorialité était contraire au principe d'égalité devant l'impôt. C'est à notre connaissance la première fois que le Conseil constitutionnel censure comme contraire au principe d'égalité un dispositif fiscal introduisant une différence de traitement fondée sur un critère de territorialité. Ce n'est en effet jusqu'à maintenant que dans des cas de discriminations par ricochet que le Conseil constitutionnel avait reconnu une atteinte au principe d'égalité du fait d'un traitement fiscal différent de situations européennes par rapport aux situations internes ou de situations impliquant des États tiers (voir notamment décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016, cons. 8 à 10 ou décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, § 6 à 8). Or ce courant jurisprudentiel se présente dans le contexte très différent puisque, à l'origine, le législateur n'avait pas entendu introduire une différence de traitement en fonction de la localisation géographique.

Il en allait tout différemment ici puisque, en l'espèce, cette différence de traitement résultait des dispositions de l'article 150 VI du CGI relatives à la taxe forfaitaire sur les cessions ou les exportations hors de l'Union européenne de métaux précieux ou de bijoux, d'objet d'art, de collection ou d'antiquité dans leur rédaction d'origine issue de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité. Il résultait en effet de l'interprétation de ces dispositions retenues par la décision de renvoi du Conseil d'État que, alors que les contribuables qui cèdent un bien au sein de l'Union européenne peuvent opter entre la taxation forfaitaire et le régime de droit commun d'imposition des plus-values, les contribuables dont les biens sont cédés hors de ce territoire sont nécessairement assujettis à ce second régime d'imposition.

Après avoir rappelé l'objectif poursuivi par le législateur en instituant la taxe forfaitaire qui était « *d'offrir aux contribuables (...) une modalité d'imposition du revenu plus simple et plus adaptée à la nature du bien cédé que celles du régime général d'imposition des plus-values* », le Conseil constitutionnel a constaté que « *au regard de cet objet, il n'y a pas de différence de situation entre les contribuables imposés en France selon que la cession est réalisée au sein de l'Union européenne ou en dehors* ». Or aucun motif d'intérêt général ne justifiait cette différence de traitement de situations jugée identique au regard de l'objet de la loi. Le Conseil constitutionnel en a déduit que le critère de territorialité retenu par le législateur était par voie de conséquence contraire au principe d'égalité devant l'impôt.

## Égalité devant la loi et les charges publiques

*Subordination du bénéfice d'un avantage fiscal à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés du bénéficiaire (Cons. const., décision n° 2020-854 QPC du 31 juillet 2020)*

Dans sa rédaction antérieure à l'article 25 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, l'article 210 F du CGI prévoyait que les plus-values nettes dégagées lors de la cession d'un local à usage de bureau ou à usage commercial par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun sont soumises au taux réduit d'impôt sur les sociétés de 19% lorsque la cession est réalisée au profit de certaines catégories de sociétés ou d'organismes énumérées aux a) à c) du I de cet article. Avant l'intervention de la loi de 2017, cette énumération, en subordonnant notamment le bénéfice de cet avantage fiscal à la condition que le cessionnaire soit assujetti à l'impôt sur les sociétés, excluait *ipso facto* de l'avantage fiscal les cessions réalisées au bénéfice des sociétés de construction vente, qui sont exclues du champ d'application de cet impôt par l'effet de l'article 239 ter du CGI.

C'est seulement depuis la loi de 2017 que l'avantage est également applicable en cas de cession du local à une société de construction vente, mais ces dispositions n'étaient pas applicables *ratione temporis* lorsque la SCI Beraha, soumise à l'IS dans les conditions de droit commun, a cédé à une SCI de construction-vente un tel local et a entendu placer la plus-value résultant de cette cession sous le bénéfice du dispositif de l'article 210 F du CGI. L'administration fiscale, constatant que le cessionnaire n'était pas soumis à l'IS et ne relevait pas davantage d'une des catégories alternatives énumérées par les dispositions de l'article 210 F, a rectifié les déclarations de résultat souscrites au titre de l'exercice 2015 par la SCI Beraha en remettant en cause cet avantage fiscal. La SCI Beraha a alors porté le litige devant le juge de l'impôt en soulevant une QPC à l'appui de son argumentation au soutien de laquelle elle faisait valoir qu'en excluant du champ d'application du dispositif les cessions réalisées au profit de certaines personnes morales au motif qu'elles n'étaient pas soumises à l'IS, le législateur avait méconnu le principe d'égalité devant l'impôt.

Selon la jurisprudence du Conseil constitutionnel, le législateur n'est toutefois pas tenu, lorsqu'il institue un avantage fiscal en faveur d'un secteur économique déterminé, de faire bénéficier tous les acteurs du secteur de cet avantage. La jurisprudence ne manque pas d'exemples dans lesquels le Conseil constitutionnel a jugé une telle exclusion conforme à la Constitution, mais pour autant toutefois que le critère de distinction retenu par le législateur n'apparaisse pas manifestement inapproprié au regard de l'objectif qu'il poursuit (voir pour des exemples récents, décision n° 2019-814

La décision ici commentée constitue un exemple intéressant d'application de cette jurisprudence dans le cas d'une distinction entre acteurs économiques fondée sur le régime fiscal de ces derniers. Si, bien entendu, le cédant du local devait nécessairement être soumis à l'IS pour bénéficier de l'avantage, quelle logique pouvait justifier de tenir compte du régime fiscal du cessionnaire pour restreindre le champ d'application du dispositif et en exclure certains de ses acteurs naturels comme les sociétés de construction vente ? Après avoir considéré que l'objectif poursuivi par le législateur était de « *favoriser la création de logements* », le Conseil constitutionnel a estimé qu'au regard de cet objectif, il n'y avait pas de lien entre le régime fiscal du cessionnaire et sa capacité à respecter son engagement de transformer en logements les biens immobiliers cédés : il en a déduit qu'en restreignant l'application de l'avantage fiscal aux cessions réalisées au profit d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, le législateur avait exclu sans motif satisfaisant « *d'autres personnes morales tout autant susceptibles de transformer les locaux cédés en locaux à usage d'habitation, en particulier les sociétés civiles de construction-vente* ».

Comme le relève le commentaire de la décision « *par les termes « en particulier », la décision signale ainsi qu'il manque au moins les sociétés de construction vente à la liste des cessionnaires et que, pour que le dispositif incitatif soit cohérent et rationnel, il conviendrait d'y faire également figurer les autres personnes morales pour lesquelles aucun motif ne justifie leur exclusion* ». Le législateur a radicalement tiré les conséquences de cette décision en supprimant l'énumération jusqu'à maintenant prévue par l'article 210 F du CGI et en étendant le bénéfice de l'avantage fiscal aux cessions réalisées à toute personne morale (voir les 1° et 2° du I de l'article 25 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021).

## Droit international et droit de l'Union européenne

### Questions propres au droit de l'Union européenne

*Loi de transposition d'une directive : notion de conséquences nécessaires des dispositions précises et inconditionnelles d'une directive (Conseil d'État, 16 juillet 2020, n° 435464)*

On sait que le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence particulière sur les lois portant transposition de directive, qui a pour conséquence en règle générale de faire échapper ces textes au contrôle de constitutionnalité. Depuis sa décision n° 2004-496 DC du 10 juin 2004, le Conseil constitutionnel déduit en effet de l'article 88-1 de la Constitution une exigence constitutionnelle de transposition en droit interne des directives de l'Union européenne, qui l'a conduit à exclure en principe tout contrôle de constitutionnalité des dispositions législatives portant transposition des directives (décision n° 2004-496 DC du 10 juin 2004, cons. 7 à 9). Un moyen tiré de l'inconstitutionnalité d'une loi portant transposition d'une directive n'est ainsi recevable que s'il est démontré que cette loi porte atteinte à « *une règle ou un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France* » ou si « *la disposition législative est manifestement incompatible avec la directive qu'elle a pour objet de transposer* » (décision n° 2010-605 DC du 12 mai 2010, cons. 17 et 18).

Toutefois, cette jurisprudence excluant l'exercice par le Conseil constitutionnel d'un contrôle de constitutionnalité d'une loi de transposition de directive ne joue que pour autant que la loi assure la transposition des dispositions précises et inconditionnelles d'une directive en se bornant à en tirer des conséquences nécessaires.

La jurisprudence a progressivement précisé les contours de cette notion. Constituent ainsi des dispositions précises et inconditionnelles au sens de la jurisprudence l'interdiction d'appliquer un taux réduit en matière de TVA (CE, 28 décembre 2016, n° 404625, *Sté Éditrice de Mediapart*) ou au contraire, des dispositions qui imposent aux États membres de prévoir certains types de sanctions (CE, 30 juin 2017, n° 407711, *SARL New Coiffure*). En revanche, ne constituent pas de telles dispositions celles d'une directive qui autorise les États membres à s'écarter du texte communautaire ou à le compléter, par exemple en ouvrant la possibilité d'appliquer des critères plus restrictifs que ceux prévus par le texte de la directive (CE, 26 juin 2017, n° 404874, *Sté Air Liquide France Industrie*), ou encore celles qui laissent aux États membres une marge d'appréciation pour prévoir des dispositions complémentaires. C'est ainsi que le Conseil constitutionnel s'est reconnu compétent pour se prononcer sur le grief tiré de ce que le législateur aurait méconnu la liberté d'entreprendre en ne prévoyant pas des dispositions complémentaires ayant pour objet de protéger le secret des affaires (décision n° 2018-768 DC du 26 juillet 2018, § 14). Il en va de même lorsque le législateur dispose de la possibilité d'introduire une règle qui n'est ni exclue ni imposée par la directive : le Conseil constitutionnel s'est par exemple estimé compétent pour contrôler la conformité à la Constitution des dispositions du Code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile prévoyant une clause exonératoire de responsabilité du transporteur aérien qui a débarqué un étranger non pourvu des documents requis en estimant que de telles dispositions procèdent de la seule volonté du législateur, dès lors que la directive que la loi avait pour objet de transposer laisse sur ce point toute liberté aux États membres (décision n° 2019-810 QPC du 25 octobre 2019, § 8 à 10).

Dans l'affaire ici commentée était en cause la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 268 du CGI pris pour la transposition de l'article

392 de la directive TVA du 28 novembre 2006, qui prévoient des règles de calcul dérogatoires de la TVA (mécanisme dit de la « TVA sur la marge ») notamment pour certaines opérations immobilières. Le requérant faisait valoir à l'appui d'une QPC que ces dispositions méconnaissaient le principe d'égalité devant l'impôt. Il soutenait que l'article 268 du CGI tel qu'il avait été interprété par le Conseil d'État ajoutait une condition qui n'avait pas été prévue par l'article 392 de la directive et qu'on se trouvait ainsi dans la situation où le législateur avait prévu des dispositions complémentaires à celles de la directive. Mais la condition en cause, qui ne figurait pas explicitement dans la loi, avait au contraire été dégagée par le Conseil d'État en interprétant ces dispositions à la lumière des dispositions de la directive. Comme le relevait Karin Ciavaldini dans ses conclusions sur la décision ici commentée, il ne s'agissait donc pas « *d'une situation où le législateur français aurait prévu une condition de sa propre initiative et dans un champ laissé vierge par la directive* ».

Plus délicate était la question de savoir si la transposition des dispositions de l'article 392 de la directive pouvait être regardée comme se bornant à tirer les conséquences nécessaires de la directive alors même que ces dispositions de la directive étaient optionnelles et laissaient ainsi une simple faculté aux États membres. Fallait-il alors considérer qu'en décidant d'user de cette faculté, le législateur ne se pliait pas à une obligation imposée par la directive si bien que la conformité de cette décision d'opter pour le système de la TVA sur marge pouvait être en tant que telle soumise à un contrôle de conformité à la Constitution ?

Telle n'est pas la solution retenue par le Conseil d'État pour plusieurs raisons.

La première c'est que la solution était déjà engagée par une décision de 2015 qui avait jugé que lorsque la directive offre à l'État membre une alternative sous la forme d'un choix fermé entre transposer une disposition selon certaines modalités techniques ou d'autres modalités, la loi de transposition doit être regardée comme tirant les conséquences nécessaires de dispositions précises et inconditionnelles d'une directive (CE, 14 septembre 2015, n° 389806, *Sté Notrefamille.com*). Certes, la situation n'était pas exactement identique ici dans la mesure où il ne s'agissait pas, comme dans l'affaire *Sté Notrefamille.com*, d'un choix entre deux modalités contraintes de transposition, mais entre transposer ou ne pas transposer. Toutefois, une fois que le choix d'opter pour la TVA sur marge avait été retenu par le législateur, ce dernier ne pouvait alors pas s'écarter des modalités de transposition prévues par l'article 392 de la directive.

Or, et c'est la seconde raison sans doute la plus déterminante, pour juger du fait qu'une loi se borne à tirer les conséquences du caractère précis et inconditionnel d'une directive, comme le relevait Karin Ciavaldini dans ses conclusions, « *le critère pertinent est de savoir si les dispositions de la directive transposées dans la loi contestée encadrent totalement l'action des États membres ; en revanche, est sans incidence la circonstance que leur transposition soit une obligation ou une faculté. De fait, si le Conseil constitutionnel acceptait de contrôler la constitutionnalité de dispositions législatives transposant, dans le cadre d'une simple faculté de le faire, des dispositions précises et inconditionnelles d'une directive, il pourrait être amené à contrôler la validité du droit de l'Union* ».

En effet, la raison d'être de la jurisprudence de 2004 est d'éviter que le Conseil constitutionnel puisse être indirectement amené à se prononcer sur la conformité à la Constitution d'une directive européenne, afin de ne pas empiéter sur la compétence de la CJUE pour statuer sur la validité d'un tel acte. Comme le relevait le commentaire du Conseil constitutionnel sur la décision précitée n° 2018-768 DC du 26 juillet 2018, « *l'inconditionnalité, s'agissant d'une directive, s'entend du fait que, même si la disposition en cause doit être transposée par le législateur, ce dernier ne dispose, dans la mise en œuvre de cette transposition, d'aucune marge d'appréciation discrétionnaire* ». Tel était bien le cas ici une fois que le législateur avait fait le choix d'opter pour le dispositif de la TVA sur marge, ainsi que l'y autorise l'article 392 de la directive TVA de 2006. Le Conseil d'État en a logiquement conclu qu'il n'y avait pas lieu de transmettre la QPC.

## Citer cet article

Stéphane AUSTRY. « Chronique de droit économique et fiscal (juillet 2020 à décembre 2020) », Titre VII [en ligne], n° 6, *Le droit des étrangers*, avril 2021. URL complète : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/chronique-de-droit-economique-et-fiscal-juillet-2020-a-decembre-2020>