

# Le Conseil constitutionnel, juge de l'impôt en 61 et 61.1 : différences et ressemblances

Pierre COLLIN - Maître des requêtes au Conseil d'État

NOUVEAUX CAHIERS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL N° 33 (DOSSIER : LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL ET L'IMPÔT) - OCTOBRE 2011(1)

**Résumé:** L'institution de la procédure de QPC par la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 a bouleversé le rapport du juge à la Constitution. Ce constat semble particulièrement vrai en matière fiscale, la réforme ayant ouvert un large champ contentieux que les contribuables et leurs conseils se sont empressés d'investir. Mais le champ n'était pas vierge dès lors que le Conseil constitutionnel cultivait déjà une longue tradition de contrôle des lois fiscales et avait élaboré en la matière une abondante jurisprudence. La question se pose alors de l'acclimatation de la QPC dans ce contexte et des conséquences que la nouvelle procédure a pu avoir pour le Conseil constitutionnel, pris en sa qualité de juge de la loi fiscale. Au delà des différences d'objet et de champ entre le contrôle a priori exercé par le Conseil constitutionnel et le contrôle a posteriori qu'il est désormais appelé à mettre en œuvre, on discerne à cet égard davantage de lignes de continuité que de points de rupture. Si la QPC assigne au Conseil Constitutionnel, dans le procès fiscal, un rôle à la fois plus large dans son champ que le contrôle a priori, puisque l'ensemble des lois fiscales sont couvertes, et plus ciblé dans son objet, puisqu'est seule invocable à l'encontre de ces lois une éventuelle violation des droits et libertés garantis par la Constitution, les contrôles exercés en amont de la promulgation et postérieurement à celle-ci présentent de grandes similitudes. La nature intrinsèque de ce contrôle demeure en effet la même et l'expérience d'une année de QPC a montré une grande continuité dans la jurisprudence. Mais l'émergence d'un contrôle de constitutionnalité de la loi fiscale exercé à l'occasion de la mise en œuvre de celle-ci entraîne une confrontation accrue avec le contrôle de conventionnalité qui rend plus que jamais nécessaire le dialogue des juges.

---

L'institution de la procédure de QPC par la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 a bouleversé le rapport du juge à la Constitution. Ce constat semble particulièrement vrai en matière fiscale, la réforme ayant ouvert un large champ contentieux que les contribuables et leurs conseils se sont empressés d'investir. Mais le champ n'était en réalité pas vierge, dès lors que le Conseil constitutionnel cultivait déjà une longue tradition de contrôle des lois fiscales et avait élaboré en la matière une jurisprudence fort riche. La question se pose alors de l'acclimatation de la QPC dans ce contexte et des conséquences que la nouvelle procédure a pu avoir pour le Conseil constitutionnel, pris en sa qualité de juge de la loi fiscale. Il semble à cet égard qu'au delà des différences d'objet et de champ entre le contrôle a priori exercé par le Conseil constitutionnel et le contrôle a posteriori qu'il est désormais appelé à mettre en œuvre, on discerne davantage de lignes de continuité que de points de rupture.

## Partie I

**La QPC assigne au Conseil constitutionnel, dans le procès fiscal, un rôle à la fois plus large dans son champ et plus ciblé dans son objet que le contrôle a priori**

### 1 - Une procédure incidente dans le procès fiscal, qui permet un contrôle de l'intégralité du champ législatif fiscal

- Lorsque le Conseil constitutionnel contrôle la conformité à la Constitution de la loi fiscale sur le fondement de l'article 61 de la Constitution, il le fait avant son entrée en vigueur, sur saisine d'un certain nombre d'autorités politiques. Par construction, ce contrôle intervient en amont de toute application de la loi aux contribuables et, a fortiori, en dehors de tout litige fiscal individuel. Le Conseil exerce alors un contrôle qui ne peut qu'être abstrait.

A l'inverse, le contrôle de la loi fiscale dans le cadre de la QPC répond aux besoins du règlement d'un litige. Certes, il ne s'agit pas d'une véritable question préjudicielle, en ce sens que les juridictions administratives ou judiciaires peuvent être conduites à la poser alors même que le litige pourrait trouver une issue sans qu'elle soit tranchée, mais la question prioritaire ne naît qu'à l'occasion d'un litige individuel introduit par un contribuable et de sa réponse dépend, en principe, le maintien ou la décharge de l'imposition. De ce fait, elle confère au Conseil constitutionnel un rôle qui, sans se substituer à celui du juge de l'impôt, le complète. Elle l'intègre au procès fiscal.

- De cette différence dans l'objet et les modalités d'intervention du Conseil constitutionnel, il découle que le champ législatif couvert par le

Le contrôle *a priori* est subordonné à la saisine du Conseil constitutionnel par l'une des autorités désignées par l'article 61 de la Constitution (2), et en pratique pour ce qui concerne la loi de finances, par les parlementaires d'opposition. Or une telle saisine, si elle est fréquente, n'est pas systématique. Les lois de finances initiales pour 2007, 2008 et 2009 n'ont ainsi pas été déferées.

En outre, même lorsque la loi de finances ou la loi de finances rectificative est déferée, le contrôle ne porte pas nécessairement sur l'ensemble des dispositions fiscales de cette loi. Le Conseil ne s'estime certes pas lié par les motifs de la saisine et s'autorise à soulever d'office des griefs d'inconstitutionnalité à l'encontre de dispositions qui ne font l'objet d'aucune critique de la part des auteurs de la saisine, mais cette pratique demeure d'utilisation modérée et semble pour l'essentiel cantonnée à des questions de compétence et de procédure. Le Conseil a ainsi, par exemple, censuré d'office, pour incompétence négative, une disposition laissant à un décret le soin de fixer la date d'entrée en vigueur de l'abrogation d'un article du CGI (Cons. const. 29 décembre 1986, n° 86-223 DC). Il sanctionne également d'office la présence dans les lois de finances de dispositions étrangères au domaine de ces lois (cf. par exemple Cons. const. 29 décembre 1986, n° 86-221 DC ou, plus récemment, 29 décembre 2009, n° 2009-599, *AJDA* 2010. 4 ; *ibid.* 277, note W. Mastor ; *D.* 2010. 1508, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *Constitutions* 2010. 277, obs. A. Barilari ; *ibid.* 281, obs. A. Barilari ; *ibid.* 283, obs. A. Barilari). Il en résulte que même en cas de saisine du Conseil, le contrôle de constitutionnalité opéré sur les lois de finances demeure partiel, les dispositifs ne mentionnant en général qu'un petit nombre d'articles, soit pour les déclarer contraires à la Constitution, soit pour les valider.

L'insertion du contrôle *a posteriori* dans le procès fiscal conduit à un examen potentiellement plus systématique des dispositions fiscales. Dès lors, en effet, que leur application à un contribuable est contestée, celui-ci se trouve tenté de soulever une question prioritaire de constitutionnalité pour faire échec à l'imposition. Ce sont donc tous les contribuables, et non plus seulement les députés et sénateurs d'opposition, qui peuvent mettre en oeuvre le contrôle.

S'ajoute à cela le fait que les contribuables sont, en général, épaulés par des conseils à la fois spécialisés et imaginatifs, qui soumettent à l'examen du Conseil constitutionnel, dans le cadre de la QPC, des argumentations souvent plus sophistiquées que celles soulevées par les parlementaires dans le cadre du contrôle *a priori*, lesquels se bornent parfois à désigner les dispositions contestées, déléguant entièrement le contrôle au Conseil.

Il en résulte une « banalisation » du contrôle de la loi fiscale par le Conseil constitutionnel, à la fois d'un point de vue quantitatif et qualitatif.

D'un maximum de deux ou trois décisions par an, au rythme de l'examen des LFI et des LFR, le Conseil est passé à 17 décisions statuant sur des dispositions fiscales au cours de la première année de mise en oeuvre de la procédure de QPC. Et encore ne s'agit-il que des questions qui ont franchi le double filtre des juridictions saisies du litige fiscal puis, le cas échéant, du Conseil d'Etat ou de la Cour de cassation. Sans devenir un contentieux de masse, l'appréciation de la conformité à la Constitution de la loi fiscale déjà en vigueur constitue pour le Conseil constitutionnel une nouvelle approche de son métier de juge de la loi fiscale. Elle le conduit à faire application à une plus grande échelle des principes jurisprudentiels dégagés au fur et à mesure de l'examen des lois de finances, dans un contexte différent puisqu'il est confronté à la loi non pas dans son énoncé in abstracto, mais une fois qu'elle a produit ses conséquences concrètes sur la situation du contribuable. C'est, à terme, une « purge » de l'ensemble des dispositions fiscales en vigueur que la procédure de QPC a vocation de permettre.

Cette révolution quantitative se double d'un changement de méthode. La mise en oeuvre de la QPC a conduit le Conseil constitutionnel à se « juridictionnaliser ». Une véritable procédure contradictoire a été mise en oeuvre devant lui, qui se conclut par une audience publique au cours de laquelle les parties - représentants du contribuable et de l'administration - peuvent plaider. S'il ne devient pas juge de l'impôt, dans la mesure où il n'a pas à connaître du litige fiscal lui-même, le Conseil constitutionnel devient, dans la mise en oeuvre de l'article 61-1 de la Constitution, le juge ordinaire de la loi fiscale, dans une logique proche de celle d'un recours pour excès de pouvoir qui aurait cette loi pour objet. Il en résulte notamment que, contrairement à la pratique qu'il a développée dans le cadre du contrôle des lois avant promulgation, le Conseil ne statue pas *ultra petita*. Il examine uniquement les dispositions qui font l'objet d'une transmission par le Conseil d'Etat et la Cour de cassation après filtrage, sans s'autoriser à étendre ce contrôle à d'autres articles de la même loi ou à des éléments connexes du même dispositif juridique. Couplée avec la pratique du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation consistant à définir de manière fine les dispositions « applicables au litige » et donc susceptibles de renvoi, cette limitation conduit à des décisions extrêmement ciblées.

## 2 - Un champ différent de celui du contrôle *a priori*

• La procédure instituée par l'article 61-1 de la Constitution ne permet pas au justiciable de contester la conformité à la Constitution d'une disposition législative déjà promulguée de manière générale, mais seulement de soutenir qu'une telle disposition « porte atteinte aux droits et

libertés que la Constitution garantit ».

Ces droits et libertés sont ceux qui figurent dans la Constitution du 4 octobre 1958 et dans les textes auxquels renvoie son préambule - la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, le Préambule de la Constitution de 1946 et la Charte de l'environnement de 2004 - ainsi que ceux qui s'incarnent dans des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République.

En matière fiscale, le champ des droits et libertés garantis par la Constitution dont la violation peut être utilement invoquée à l'encontre de la loi est relativement restreint. Il l'est en tout cas bien davantage que celui des règles et principes de valeur constitutionnelle dont la méconnaissance est susceptible d'être sanctionnée, soit en réponse à un moyen soulevé dans une saisine, soit d'office par le Conseil constitutionnel dans le cadre de son contrôle *a priori*.

Il en résulte un contrôle de la loi fiscale beaucoup plus ciblé dans le cadre de la QPC que dans le contrôle *a priori*, conformément à l'objet de la procédure instituée par la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 qui est de préserver les droits propres au contribuable et que celui-ci a personnellement intérêt à défendre. Ce sont uniquement des normes et principes constitutionnels relatifs au contenu de la loi fiscale qui peuvent être invoqués, à l'exclusion de toute règle de compétence ou de forme.

Au premier rang des droits et libertés que le contribuable peut invoquer figure le principe d'égalité, pris dans ses diverses branches : l'égalité devant la loi fiscale, garantie par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (cf. par exemple la décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011 M<sup>me</sup> Danielle B., *Constitutions* 2011. 249, obs. A. Barilari, relative à l'article 168 du CGI qui permet une évaluation forfaitaire du revenu du contribuable en fonction des éléments de son train de vie) et l'égalité devant les charges publiques, garantie par l'article 13 du même texte (cf. par exemple la décision n° 2010-52 du 14 octobre 2010 *Compagnie agricole de la Crau*, D. 2011. 529, chron. N. Maziau ; *ibid.* 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *RFDA* 2011. 353, étude G. Eveillard ; *Constitutions* 2011. 361, obs. A. Cappello ; *RTD civ.* 2011. 90, obs. P. Deumier, qui censure une loi de 1941 soumettant une société à un prélèvement fiscal supplémentaire de 25 % sur ses bénéfices).

Peut également être invoquée la protection du droit de propriété, telle qu'elle découle des articles 2 et 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (cf. par exemple la décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010 *Kimberly Clark*, *AJDA* 2010. 1230 ; D. 2010. 1622 ; *ibid.* 2011. 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *RFDA* 2010. 704, J. Boucher ; *Constitutions* 2010. 419, obs. C. de La Martinière ; *ibid.* 597, obs. A. Barilari).

Le Conseil constitutionnel a admis la possibilité de se prévaloir, au soutien d'une QPC, d'une violation de l'article 16 de la DDHC, qui pose le principe de la garantie des droits et de la séparation des pouvoirs. Cette disposition peut être invoquée tant pour contester les conditions d'accès au juge (cf. par exemple la décision n° 2010-19/27 QPC du 30 juillet 2010 *Epx P. et autres*, *Constitutions* 2010. 595, obs. C. de La Martinière, relative aux perquisitions fiscales de l'article L.16 B du LPF), que le respect de l'égalité des armes dans le procès fiscal (cf. la décision n° 2010-78 QPC du 10 décembre 2010 *Société Imnoma*, D. 2011. 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *Cah. Cons. const.* 2011. 196, chron. X. Badin ; *Constitutions* 2011. 247, obs. C. de La Martinière, relative au rétablissement rétroactif par le législateur au profit de la seule administration fiscale de la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit) ou encore pour dénoncer directement une atteinte portée à la garantie des droits par une validation législative (cf. la décision n° 2010-53 QPC du 14 octobre 2010 *S<sup>té</sup> Plombinoise de Casino*, *AJDA* 2010. 1965 ; *Constitutions* 2011. 97, obs. A. Barilari, relative à la validation des prélèvements sur le produit des jeux).

S'ajoutent à ces principes encadrant le contenu de la loi fiscale, les droits et libertés que la Constitution garantit en matière répressive, que les contribuables peuvent utilement invoquer à l'encontre de dispositions instituant des pénalités fiscales. Sont notamment en cause les principes de légalité des délits et des peines, de nécessité des peines et d'individualisation des peines (cf. la décision n° 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010 *M. D et autres*, D. 2011. 929, note B. Bouloc ; *ibid.* 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *AJ pénal* 2011. 76, obs. J.-B. Perrier ; *Rev. sociétés* 2011. 377, note H. Matsopoulou ; *Rev. science crim.* 2011. 193, chron. C. Lazerges, qui déclare non conforme le 4<sup>e</sup> alinéa de l'article 1741 du CGI qui institue une peine complémentaire automatique d'affichage des jugements de condamnation pour fraude fiscale et les décisions n° 2010-103 QPC, *AJDA* 2011. 813 ; *Constitutions* 2011. 377, obs. A. Barilari, 2010-104 QPC, *Constitutions* 2011. 377, obs. A. Barilari et 2010-106 QPC du 17 mars 2011, *Constitutions* 2011. 377, obs. A. Barilari relatives aux pénalités des articles 1728 et 1729 du CGI et qui valident l'absence de pouvoir de modulation de l'administration et du juge de l'impôt).

• En revanche, le contrôle de la constitutionnalité « externe » de la loi, c'est-à-dire du respect des règles de compétence et de forme, reste le monopole du contrôle *a priori*.

Alors que, dans le cadre de son contrôle *a priori*, le Conseil constitutionnel est très vigilant quant à l'épuisement par le législateur de sa compétence en matière de définition de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement des impositions de toute nature (cf. par exemple la décision n° 2009-578 DC du 18 mars 2009, *AJDA* 2009. 509 ; D. 2009. 799, obs. Y. Rouquet ; *ibid.* 2010. 1508, obs. V. Bernaud et L. Gay ;

*Constitutions* 2010. 109, obs. A. Barilari au sujet de la soumission des organismes HLM, par la loi du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion, à un prélèvement progressif sur leurs ressources financières en cas d'investissements insuffisants), il a exclu la possibilité pour un contribuable de se prévaloir, au soutien d'une QPC, sous l'angle du principe du consentement à l'impôt garanti par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et mis en oeuvre par l'article 34 de la Constitution, de ce qu'une disposition législative fiscale serait entachée d'incompétence négative (cf. décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010 *Kimberly Clark*, *AJDA* 2010. 1230 ; *D.* 2010. 1622 ; *ibid.* 2011. 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *RFDA* 2010. 704, J. Boucher ; *Constitutions* 2010. 419, obs. C. de La Mardière ; *ibid.* 597, obs. A. Barilari). C'est seulement dans l'hypothèse où l'abstention du législateur conduit directement à un insuffisant encadrement d'une atteinte portée au respect d'un droit ou d'une liberté garanti par la Constitution que le moyen est opérant (cf. la décision n° 2010-33 QPC du 22 septembre 2010 *S<sup>té</sup> Esso SAF*, *AJDA* 2010. 1732 ; *ibid.* 2384, note F. Rolin ; *D.* 2011. 136, note E. Carpentier ; *ibid.* 2298, obs. B. Mallet-Bricout et N. Reboul-Maupin ; *AJDI* 2011. 111, chron. S. Gilbert ; *RDI* 2010. 574, obs. P. Soler-Couteaux ; *AJCT* 2010. 136, obs. A. Vincent ; *RFDA* 2010. 1257, chron. A. Roblot-Troizier et T. Rambaud, relative à la cession gratuite de terrain prévue par l'article L.322-6-1 du code de l'urbanisme).

De la même manière, l'objectif à valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, que le Conseil constitutionnel s'attache à faire respecter dans l'exercice de son contrôle *a priori*, au motif que l'égalité devant la loi énoncée par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et la garantie des droits requise par son article 16, ainsi que par voie de conséquence le principe de consentement à l'impôt de l'article 14, ne seraient pas respectés si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance suffisante des règles qui leur sont applicables et si ces règles présentaient une complexité excessive au regard de l'aptitude de leurs destinataires à en mesurer utilement la portée (cf. la décision n° 2005-530 DC 29 décembre 2005, LF pour 2006, à propos du plafonnement des niches fiscales, *AJDA* 2006. 13 ; *D.* 2006. 826, obs. V. Ogier-Bernaud et C. Severino), n'est pas utilement invocable à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité (cf. décision n° 2010-4/17 QPC du 22 juillet 2010 *Alain et autres*, *AJDA* 2010. 1508 ; *ibid.* 2262, note M. Chauchat ; *RDSS* 2010. 1061, étude L. Gay, relative à l'indemnité temporaire de retraite).

On peut légitimement estimer qu'il en va de même des autres règles de forme et de procédure dont le Conseil constitutionnel assure le respect dans son contrôle *a priori*, telles que celles relatives aux consultations obligatoires, au respect de l'objet spécifique des lois de finances tel que défini par la loi organique sur les lois de finances ou encore à l'encadrement du droit d'amendement, dont l'utilisation abusive pour introduire des validations législatives en matière fiscale en toute fin de parcours parlementaire dans un texte ayant un autre objet a pu être retenue comme motif de censure des dispositions en cause.

## Partie II

**Mais au-delà de ces différences dans leur objet et dans leur champ d'application, les contrôles opérés par le Conseil constitutionnel sur la loi fiscale, respectivement en amont de sa promulgation et postérieurement à celle-ci, présentent des points communs qui constituent autant de lignes de continuité**

### **1 - Le contrôle de la loi fiscale opéré dans le cadre de la QPC demeure de même nature que le contrôle a priori, en dépit de quelques adaptations**

- En dépit de son insertion dans le procès fiscal, le contrôle de la loi fiscale dans le cadre de la QPC demeure un contrôle abstrait.

On aurait pu imaginer que la procédure de QPC conduise le juge constitutionnel à exercer un contrôle in concreto de l'atteinte éventuelle portée par la disposition législative contestée aux droits et libertés garantis par la Constitution, contrôle qui aurait porté non seulement sur la disposition elle-même dans le cadre d'un pur conflit de normes, mais également sur la manière dont cette disposition est mise en oeuvre par l'administration.

Mais tel n'est pas le résultat auquel conduit l'architecture choisie, pour des raisons tenant à la volonté de faire primer la sécurité juridique, par les auteurs de l'article 61-1 de la Constitution et de la loi organique du 10 décembre 2009.

Ce qui est transmis au Conseil constitutionnel, ce n'est pas le dossier du litige fiscal, mais uniquement un extrait de ce dossier comportant le mémoire distinct aux fins de QPC, qui est précisément exigé du requérant à peine d'irrecevabilité pour garantir un cloisonnement étanche entre la QPC et le litige au fond, ainsi que les échanges contradictoires des parties sur la question.

C'est donc une question désincarnée qui est renvoyée au Conseil constitutionnel par les juridictions suprêmes chargées d'opérer le tri. Et en réalité, ce n'est même pas une question, au sens strict du terme, qui est transmise, mais une disposition législative. Si, en effet, devant les juridictions administratives et judiciaires, une question prioritaire de constitutionnalité consiste en la contestation d'une disposition législative

au regard d'une norme ou d'un principe constitutionnel, le Conseil constitutionnel se trouve avant tout saisi, en cas de transmission, d'une disposition législative dont il va examiner la conformité avec l'ensemble des normes constitutionnelles, sans être lié par le champ de la question qui lui a été renvoyée. Le droit ou la garantie dont l'éventuelle méconnaissance a été regardée comme constituant une question sérieuse perd alors toute importance. Les parties au litige peuvent élargir à loisir leur argumentation en contestant la disposition législative transmise au regard de normes ou principes constitutionnels qu'elles n'auront pas nécessairement invoqués devant les juridictions chargées de filtrer les questions. Le Conseil constitutionnel peut au besoin soulever d'office des moyens tirés de la contrariété avec d'autres droits ou libertés que ceux invoqués (cf. la décision n° 2010-28 QPC du 17 septembre 2010 *Association sportive Football Club de Metz*, D. 2011. 703, obs. Centre de droit et d'économie du sport, Université de Limoges ; *Constitutions* 2011. 101, obs. A. Barilari, relative à la taxe sur les salaires, dans laquelle le Conseil a, ainsi qu'il ressort du commentaire de la décision aux Cahiers du Conseil constitutionnel, soulevé d'office pour l'écarter un moyen tiré de ce que le premier alinéa du 3. de l'article 231 du CGI était entaché d'une incompétence négative portant elle-même atteinte au principe d'égalité devant la loi).

Cette transformation en cours de la procédure de la question posée - de la confrontation d'une norme législative à une norme constitutionnelle précisément identifiée vers un examen global de la conformité à la Constitution de cette disposition - s'explique par le fait que l'examen de la QPC conduit, dans le dispositif de la décision rendue, soit à l'abrogation de la disposition, soit à ce qu'elle soit purement et simplement déclarée conforme à la Constitution. Elle est alors, dans ce dernier cas, réputée ne méconnaître aucun des droits et libertés garantis par la Constitution et il devient impossible de soulever une autre QPC portant sur la même disposition, la condition posée par le 2° de l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel n'étant plus satisfaite.

La QPC ressemble ainsi davantage à un contrôle *a priori* « de rattrapage » frappant les dispositions qui n'ont pas été déférées avant leur promulgation qu'à une véritable question préjudicielle, terme qui n'apparaît au demeurant pas dans l'appellation de la procédure. Elle n'ouvre qu'une seule chance d'obtenir l'abrogation d'une disposition entachée d'une violation d'un droit ou d'une liberté garantis par la Constitution, que le contribuable doit saisir avec intelligence. S'il n'est pas suffisamment vigilant et si le Conseil ne soulève d'office aucune autre difficulté que celles invoquées devant lui, la disposition deviendra intouchable quelle que soit la réalité de sa conformité à la Constitution.

• Cette proximité entre les contrôles *a priori* et *a posteriori* se trouve néanmoins atténuée par deux tempéraments.

Le premier tient à ce que le Conseil constitutionnel, s'il ne prend en compte ni le contexte factuel dans lequel est appliquée la disposition qui lui est transmise, ni la manière dont l'administration l'applique, tient en revanche pour acquis son contexte juridique, c'est-à-dire la manière dont elle est interprétée par les juridictions chargées de contrôler son application. La première illustration de cette jurisprudence concernait la matière fiscale (décision 2010-52 QPC C<sup>ie</sup> agricole de la Crau, précitée). Etait en cause une loi de 1941 qui approuvait une convention mettant à la charge de la société, en plus des impositions de droit commun, un prélèvement spécifique de 25 % sur son bénéfice au profit de l'Etat. Le Conseil d'Etat avait jugé que ce prélèvement avait une nature fiscale et non contractuelle et le Conseil constitutionnel a fondé son propre raisonnement sur cette base, sans se poser à nouveau la question.

En développant une jurisprudence selon laquelle tout justiciable a le droit, par la voie de la QPC, de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à une disposition législative (cf. également la décision n° 2010-96 QPC du 4 février 2011 relative à la zone des 50 pas géométriques, *AJDA* 2011. 246), le Conseil constitutionnel a introduit un élément de réalité dans le contrôle abstrait auquel il se livre. Même si le contrôle demeure désincarné, il tient compte des conséquences qu'a déjà tirées le juge administratif ou judiciaire de la mise en oeuvre de la disposition, en lui donnant par exemple une interprétation neutralisante.

Cette prise en compte, qui introduit un élément de singularité dans la QPC par rapport au contrôle *a priori*, peut également être indirecte. Dans sa décision relative à l'article 168 du CGI, qui prévoit la possibilité d'une imposition sur une base forfaitaire résultant d'un barème appliqué à certains éléments du train de vie (décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, *M<sup>me</sup> B.*, *Constitutions* 2011. 249, obs. A. Barilari), le Conseil constitutionnel n'a validé la disposition que sous réserve que le contribuable soumis à cette procédure puisse être mis à même de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement. Ce faisant, le Conseil constitutionnel n'a fait qu'aligner le régime d'application directe de l'article 168 du CGI sur celui, fixé par la jurisprudence du Conseil d'Etat, applicable en cas d'évaluation du revenu imposable d'un contribuable en situation de taxation d'office par référence au barème de ce même article.

L'autre tempérament à la similitude entre les mécanismes du contrôle *a priori* et du contrôle *a posteriori* tient à la possibilité, en cas de changement de circonstances, d'un réexamen de la conformité à la Constitution d'une disposition déjà déclarée conforme.

Une telle possibilité n'existe, dans le cadre du contrôle *a priori*, que dans l'hypothèse, très restreinte, de l'examen de dispositions législatives qui

modifie, complètement ou affecte le champ d'application d'une disposition déjà promulguée (décision 85-187 DC du 25 janvier 1985, loi relative à l'état d'urgence en Nouvelle-Calédonie). Dans le cadre de la QPC, la possibilité d'un réexamen semble plus large, ainsi que l'illustre la décision du 30 juillet 2010 (n° 2010-14/22 QPC relative au régime de la garde à vue, *AJDA* 2010. 1556 ; *D.* 2010. 1928, entretien C. Charrière-Bournazel ; *ibid.* 1949, point de vue P. Cassia ; *ibid.* 2254, obs. J. Pradel ; *ibid.* 2696, entretien Y. Mayaud ; *ibid.* 2783, chron. J. Pradel ; *ibid.* 2011. 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *GAPP*, 7<sup>e</sup> éd. 2011. n° 27 ; *AJ pénal* 2010. 470, étude J.-B. Perrier ; *Constitutions* 2010. 571, obs. E. Daoud et E. Mercinier ; *ibid.* 2011. 58, obs. S. De La Rosa ; *Rev. science crim.* 2011. 139, obs. A. Giudicelli ; *ibid.* 165, obs. B. de Lamy ; *ibid.* 193, chron. C. Lazerges ; *RTD civ.* 2010. 513, obs. P. Puig ; *ibid.* 517, obs. P. Puig), qui accepte de réexaminer des dispositions déjà déclarées conformes en 1993, motif pris d'un « changement de circonstances de droit et de fait ».

En matière fiscale, toutefois, une telle possibilité est à ce jour restée théorique, le Conseil constitutionnel semblant cultiver une conception restrictive du changement de circonstances.

S'agissant tout d'abord de l'évolution du bloc de constitutionnalité, le Conseil a jugé que le seul fait qu'il dégage un nouveau principe à valeur constitutionnelle ou précise un principe existant ne constituait pas un changement de circonstance de droit affectant la norme constitutionnelle (cf. la décision n° 2010-104 QPC du 17 mars 2011 B. préc., à propos du principe d'individualisation des peines). Seule l'adjonction d'une nouvelle norme constitutionnelle par le pouvoir constituant, à l'image de la Charte de l'environnement en 2004, semble de nature à justifier un réexamen, sur ce fondement, d'une disposition déjà déclarée conforme.

S'agissant ensuite d'éventuels changements dans la disposition législative déjà examinée, il semble qu'ils doivent affecter la disposition elle-même et pas uniquement son environnement. Le Conseil constitutionnel a ainsi refusé de réexaminer la question de la conformité à la Constitution des articles 885 A et 885 E du CGI, qui prévoient notamment que les personnes vivant en concubinage sont soumis à une imposition commune à l'ISF, en relevant que l'assimilation, au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune, de la situation des personnes vivant en concubinage notoire à celle des couples mariés résultait du second alinéa de l'article 885 E, dont la rédaction était identique à celle du deuxième alinéa de l'article 3 de la loi de finances pour 1982, spécialement examiné dans les motifs de sa décision du 30 décembre 1981 et déclaré conforme à la Constitution dans son dispositif et en jugeant que si la loi du 15 novembre 1999 avait modifié l'article 885 A du même code pour soumettre les partenaires liés par un pacte civil de solidarité à une imposition commune de l'impôt de solidarité sur la fortune à l'instar des couples mariés et des concubins notoires, cette modification ne constituait pas un changement des circonstances au sens de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 (décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, *Mathieu*, *D.* 2010. 2620, note J.-P. Feldman ; *ibid.* 2011. 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *Constitutions* 2011. 99, obs. C. de La Mardière).

## 2 - Le Conseil constitutionnel s'attache à maintenir une continuité jurisprudentielle entre les deux procédures de contrôle

• Depuis l'entrée en vigueur de la procédure de QPC, le Conseil constitutionnel s'est attaché à maintenir la cohérence de sa jurisprudence sur les principaux points de contrôle de la loi fiscale.

La continuité apparaît de manière évidente s'agissant de la mise en oeuvre du principe d'égalité devant l'impôt. Dans les décisions qu'il a rendues, le Conseil constitutionnel a rappelé que la situation du contribuable devait être appréciée au regard de chaque impôt pris isolément (décision n° 2010-28 QPC du 17 septembre 2010 *Association sportive Football Club de Metz*, préc., relative à la taxe sur les salaires). Il recherche si les critères mis en oeuvre par le législateur sont objectifs et rationnels et s'ils sont en rapport avec l'objet de la mesure et la finalité poursuivie ou avec les différences de situation prises en compte. Enfin, il censure les ruptures caractérisées de l'égalité devant les charges publiques.

Cette continuité dans la définition des critères d'appréciation s'accompagne d'une constance dans leur mise en oeuvre. S'il a pu être avancé par certains auteurs que le Conseil constitutionnel avait tendance à faire la part belle aux pouvoirs publics et à ne donner qu'exceptionnellement raison au contribuable (cf. Stéphane Austry, QPC et contentieux fiscal : Le jour se lèverait-il enfin aussi pour les contribuables ?, *Feuilles rapides Francis Lefebvre* n° 2/11), l'examen des décisions faisant application du principe d'égalité devant l'impôt conduit à nuancer ce propos. Il est exact que le Conseil se montre, comme il le faisait déjà dans l'exercice de son contrôle *a priori*, soucieux tout à la fois du respect de la marge d'appréciation du législateur en la matière et de la sauvegarde des deniers publics. Il admet donc avec assez de bienveillance la constitutionnalité de différences de traitement qu'il juge fondées sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif que s'est fixé le législateur (cf. en dernier lieu la décision n° 2011-121 QPC du 29 avril 2011 *S<sup>té</sup> Unilever France*, *Constitutions* 2011. 380, obs. A. Barilari, relative à l'application d'un taux de TVA différent à la margarine et aux corps gras d'origine laitière). Mais pour autant, son contrôle demeure vigilant. Sur 11 applications recensées du principe d'égalité devant les charges publiques, 6 décisions constatent une conformité à la Constitution et 5 abrogent tout ou partie du texte déféré (décisions n° 2010-52, *D.* 2011. 529, chron. N. Maziau ; *ibid.* 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *RFDA* 2011. 353, étude G. Eveillard ; *Constitutions* 2011. 361, obs. A. Cappello ; *RTD civ.* 2011. 90, obs. P. Deumier, 2010-88, préc. et 2010-97, *AJDA* 2011. 246 ;

La même continuité apparaît dans la mise en oeuvre des critères d'appréciation de la conformité à la Constitution des lois de validation.

Le Conseil juge, quand il examine une QPC comme lorsqu'il statue sur une loi avant sa promulgation, que si le législateur peut modifier rétroactivement une règle de droit ou valider un acte administratif ou de droit privé, c'est à la condition de poursuivre un but d'intérêt général suffisant et de respecter tant les décisions de justice ayant force de chose jugée que le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions. Il ajoute que l'acte validé ou modifié ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé soit lui-même de valeur constitutionnelle et, enfin, que la portée de la modification ou de la validation doit être strictement définie (cf. pour ce qui concerne la matière fiscale la décision n° 2010-53 QPC du 14 octobre 2010 *S<sup>té</sup> Plombinoise de Casino*, préc., relative aux prélèvements sur le produit des jeux, qui reprend la rédaction de la décision n° 2002-458 DC du 7 février 2002, D. 2003. 1069, obs. L. Gay ; *ibid.* 2002. 1439, chron. B. Mathieu).

La mise en oeuvre de ces critères a conduit le Conseil constitutionnel, dans cette espèce, à admettre la validation des prélèvements sur le produit des jeux « en tant qu'ils seraient contestés sur le fondement du moyen tiré de ce que leur assiette ou leurs modalités de recouvrement ou de contrôle ont été fixées par voie réglementaire » en retenant un triple motif d'intérêt général tenant à la volonté d'éviter une rupture d'égalité entre les redevables ayant contesté les impositions et les autres, à l'existence de conséquences gravement dommageables pour les finances publiques en cas d'annulation et à l'existence d'un effet d'aubaine pour les redevables légaux, qui avaient reporté la charge des impositions sur les joueurs. Cette solution a pu être critiquée (cf. Stéphane Austry, préc.), mais elle ne semble pas marquer de rupture avec l'approche retenue par le Conseil dans son contrôle *a priori*, les motifs d'intérêt général retenus en l'espèce ayant déjà été mis en oeuvre par le passé (cf. décision n° 99-425 DC du 29 décembre 1999, relative à la LFR pour 1999, AJDA 2000. 43, note J.-E. Schoettl ; RFDA 2000. 289, note B. Mathieu).

• Cette continuité jurisprudentielle aura pour conséquence une confrontation accrue entre le contrôle de constitutionnalité et le contrôle de conventionnalité.

Comme cela a été souligné plus haut, la procédure de QPC conduit le Conseil constitutionnel à rendre un nombre beaucoup plus important de décisions, et ce dans le contexte de litiges fiscaux en cours et non plus seulement dans le cadre d'un examen in abstracto de la loi.

Par ailleurs, les principaux droits et libertés garantis par la Constitution susceptibles d'être invoqués par les contribuables à l'appui de questions prioritaires trouvent leur pendant dans le corpus européen de protection des droits et libertés. Le principe d'égalité devant l'impôt issu de l'article 13 de la DDHC est ainsi proche du principe de non discrimination dans la protection du droit de propriété et dans la mise en oeuvre des atteintes légales à ce droit, tel qu'il découle des stipulations combinées de l'article 14 de la CEDH et de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à cette Convention (cf. CE, 12 avr. 2002, n° 239693, *Société financière Labeyrie, Lebon* ; AJDA 2002. 410, chron. M. Guyomar et P. Collin ; D. 2002. 1467, et les obs. ; GAJF, 5<sup>e</sup> éd. 2009. n° 55 ; RJF 6/02 n° 673). Le contrôle des lois rétroactives ne peut pas s'opérer au regard de l'article 6-1 de la CEDH, la matière fiscale n'entrant pas dans son champ (cf. CEDH 12 juillet 2001 n° 44759/38, Ferrazzini c/ Italie : RJF 1/02 n° 128), de sorte que le contrôle exercé par le Conseil constitutionnel au regard du principe d'équilibre des droits des parties dans un procès, qu'il dégage de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (cf. la décision 2010-78 QPC préc.), ne trouve pas son équivalent en droit européen. Mais la jurisprudence de la CEDH exerce un contrôle équivalent sur le fondement de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention. Enfin, les règles encadrant la répression administrative que le Conseil constitutionnel dégage, notamment, de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen trouvent leur équivalent dans les stipulations des articles 6 et 7 de la Convention européenne.

Il en résultera nécessairement une forme de compétition entre les solutions adoptées par le Conseil constitutionnel et celles découlant de l'application des normes conventionnelles.

Cette compétition ne se manifesterait pas dans l'ordre de mise en oeuvre des contrôles. Le caractère prioritaire de la question de constitutionnalité découle de la lettre même des textes qui instituent la procédure et les tempéraments qui sont susceptibles d'être apportés, pour l'application du droit communautaire, à cette priorité (cf. Cons. const. 12 mai 2010, n° 2010-605 DC, AJDA 2010. 1048 ; D. 2010. 1321, note A. Levade ; *ibid.* 1229, chron. P. Fombeur ; *ibid.* 1234, chron. P. Cassia et E. Saulnier-Cassia ; *ibid.* 1495, chron. V. Lasserre-Kiesow et P. Le More ; RFDA 2010. 458, note P. Gaïa ; Cah. Cons. const. 2010. 63, étude D. Simon et A. Rigaux ; Constitutions 2010. 363, obs. A.-M. Le Pourhiet ; *ibid.* 387, obs. A. Levade ; *Rev. crit. DIP* 2011. 1, étude D. Simon ; RTD civ. 2010. 499, obs. P. Deumier et CJUE, 22 juin 2010, n° C-188/10, *Melki, Abdeli*, AJDA 2010. 1231 ; *ibid.* 1578, chron. M. Aubert, E. Broussy et F. Donnat ; D. 2010. 1719, obs. S. Lavric ; *ibid.* 1545, édito. F. Rome ; *ibid.* 1640, chron. F. Donnat ; *ibid.* 2524, point de vue J. Roux ; AJ pénal 2010. 343, obs. J.-B. Perrier ; RFDA 2010. 458, note P. Gaïa ; Cah. Cons. const. 2010. 63, étude D.

Simon et A. Rigaux ; *Constitutions* 2010. 392, obs. A. Levade ; *ibid.* 519, obs. A. Levade et E. Saulnier-Cassia ; *Rev. crit. DIP* 2011. 1, étude D. Simon ; *Rev. science crim.* 2010. 709, chron. L. Idot ; *RTD civ.* 2010. 499, obs. P. Deumier ; *RTD eur.* 2010. 577, étude J. Dutheil de La Rochère ; *ibid.* 588, étude D. Sarmiento ; *ibid.* 599, chron. L. Coutron) ont peu de chance d'être mis en oeuvre en matière fiscale, où les règles issues du droit communautaire occupent un champ différent de celui des droits et libertés garantis par la Constitution.

Elle a également peu de chances de se manifester devant les juridictions internes. Certes, l'autorité des décisions rendues par le Conseil constitutionnel ne s'étend qu'à la question de la conformité à la Constitution des dispositions examinées. Et les règles et principes issus de la CEDH n'ont pas exactement la même portée que les droits et libertés constitutionnellement garantis, ce qui laisse en théorie subsister un espace de divergence d'appréciation. Mais on peut penser que les juridictions administratives et judiciaires s'inspireront de la jurisprudence du Conseil constitutionnel pour statuer sur les exceptions d'inconventionnalité qui seront soulevées devant elles.

La confrontation viendra de la possibilité ouverte aux contribuables de saisir la CEDH, après le rejet de leurs prétentions par les juridictions internes, de questions identiques à celles qui auront au préalable été soumises au Conseil constitutionnel. Pour ne prendre que quelques exemples, il y a fort à parier que la loi de validation des prélèvements sur les jeux sera, le moment venu, soumise au contrôle de la CEDH, qui l'examinera au regard de ses propres critères d'appréciation des motifs d'intérêt général susceptibles de justifier une telle pratique (cf. par ex. CEDH, 25 nov. 2010, n° 20429/07, *Lilly France c/ France*, *AJDA* 2010. 2291 ; *ibid.* 2011. 889, chron. L. Burgogue-Larsen ; RJF 2/11 n° 202). De même, la question de la compatibilité avec les principes régissant la matière pénale d'articles du CGI instituant des pénalités fiscales sans pouvoir de modulation de l'administration ou du juge, qui a été admise par le Conseil constitutionnel (cf. décisions n° 2010-103, 2010-104 et 2010-105/106 QPC préc.), est actuellement pendante devant la CEDH.

L'introduction de la procédure de QPC, en même temps qu'elle entraîne une juridictionnalisation accrue du Conseil constitutionnel dans son rôle de juge de la loi fiscale, impose incontestablement un renforcement du dialogue des juges et conduira probablement le Conseil constitutionnel à tenir compte davantage que par le passé des solutions retenues à Luxembourg ou à Strasbourg.

(1) Les Cahiers du Conseil constitutionnel, dans le n° 33 d'octobre 2011, ont publié un dossier intitulé « Le Conseil constitutionnel et l'impôt » qui, outre la présente contribution, comprend les articles suivant :

Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt, par Olivier Fouquet, p. 7.

Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ?, par Emmanuel de Crouy-Chanel, p. 15.

Sanctions fiscales et Constitution, par Daniel Gutmann, p. 41.

Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales : du quiproquo à la clarification, par Michel Bouvier, p. 55.

QPC fiscale et effets de la décision dans le temps, par Stéphane Austry, p. 69.

(2) Président de la République, Premier ministre, président de l'Assemblée nationale, président du Sénat, soixante députés ou soixante sénateurs.