

QPC fiscale et effets de la décision dans le temps

Stéphane AUSTRY - Avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre et Professeur associé à l'Ecole de Droit de la Sorbonne, Université Paris I

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

La question de l'effet dans le temps des décisions du juge a toujours été un sujet sensible en contentieux fiscal. Il faut sans doute y voir la conséquence du statut particulier de la doctrine de l'administration fiscale, que tous les praticiens de la fiscalité considèrent comme une « quasi-norme ». Cette doctrine est en effet suivie à la lettre par une administration fiscale disciplinée et, surtout, elle est opposable à cette administration en vertu d'une disposition législative qui a pendant longtemps constitué une particularité propre au contentieux fiscal (2). Si bien que le juge, en prenant parti sur l'interprétation de dispositions législatives comme il le fait dans n'importe quelle autre branche du droit, prend également parti sur la légalité de la doctrine de l'administration, qui se trouve infirmée ou confirmée au gré des contentieux.

L'effet rétroactif de la jurisprudence est donc une donnée assimilée depuis longtemps par les praticiens de la fiscalité, dans la mesure où les décisions de justice, lorsqu'elles prennent parti sur une question de principe, vont nécessairement soit stabiliser, soit bouleverser ce contexte quasi-normatif propre à la matière fiscale. Et, par voie de conséquence, les contribuables, qui appliquent prudemment la doctrine administrative, sont habitués à adopter un comportement opportuniste consistant à tirer parti des décisions de justice qui infirment cette doctrine lorsque tel est leur intérêt et que les règles de prescription applicables en matière fiscale n'y font pas obstacle.

Cette approche opportuniste a trouvé une nouvelle dimension lorsque les lois fiscales se sont trouvées confrontées à des normes supérieures, et particulièrement au droit de l'Union Européenne (UE). La question s'est alors posée des conditions dans lesquelles les contribuables pouvaient tirer parti des décisions de justice, et en particulier des arrêts de la Cour de justice, qui révélaient la non-conformité de la loi fiscale au droit de l'UE. La Cour de cassation dans un premier temps (3), puis le Conseil d'Etat, dans un deuxième (4), ont alors admis que cette révélation ouvrait au contribuable une nouvelle possibilité de réclamer la restitution de l'impôt qui avait été établi sur le fondement de la disposition jugée contraire au droit de l'UE, alors même que les délais de réclamation dont les points de départ sont le paiement ou la mise en recouvrement de l'impôt seraient épuisés.

Les deux cours suprêmes en ont alors tiré la même conséquence : un nouveau délai de réclamation (le « délai aval ») court à compter de cette décision juridictionnelle, mais rien, si ce n'est la prescription trentenaire, ne limite dans le temps le « délai amont », c'est à dire la période au titre de laquelle le contribuable peut demander la restitution des impositions ainsi illégalement prélevées. Comme on peut l'imaginer, l'administration ne tarda pas à réagir et l'article 36 de la loi de finances rectificative pour 1989 modifia l'article L.190 du livre des procédures fiscales (LPF) pour, d'une part, prévoir que ce sont les règles du contentieux fiscal qui s'appliquent à ces réclamations (5), et, d'autre part, limiter le « délai amont » à 4 ans, délai par la suite porté à 3 ans par l'article 117 de la loi de finances pour 2006.

Bien naturellement, l'apparition de la QPC pouvait sembler, en première analyse, ouvrir un nouveau champ de bataille prometteur pour les contribuables opportunistes. Toutefois, ces derniers doivent aujourd'hui déchanter. En effet, même si beaucoup de zones d'ombre persistent encore aujourd'hui, les effets des décisions du Conseil constitutionnel intervenus à la suite d'une QPC paraissent d'autant plus limités lorsqu'il s'agit d'une déclaration de non-conformité (I) qu'ils sont étendus lorsque cette décision est une déclaration de conformité, ce qui, paradoxalement, n'est pas nécessairement défavorable aux justiciables (II).

I. Les effets limités des déclarations d'inconstitutionnalité en matière fiscale

Le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution distingue les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité suivant qu'il s'agit d'envisager l'application de la disposition législative déclarée inconstitutionnelle pour l'avenir (6) ou de déterminer les conséquences de cette déclaration sur les effets que la disposition a produits dans le passé. (7)

Le Conseil constitutionnel vient de préciser la portée de ces dispositions en estimant que

« si, en principe la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la QPC et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration » (8).

A. Les effets pour l'avenir

En ce qui concerne l'avenir, les effets d'une déclaration d'inconstitutionnalité sont en principe beaucoup plus radicaux que ceux d'une décision juridictionnelle qui révélerait la non-conformité de la loi fiscale à une norme de droit supérieur, puisque la loi déclarée inconstitutionnelle n'est pas seulement rendue inapplicable mais disparaît, par l'effet même de la déclaration d'inconstitutionnalité, de l'ordonnement juridique.

Pour autant, la question des conséquences des déclarations d'inconstitutionnalité pour l'avenir soulève deux séries de difficultés, la première tenant aux effets comparés des abrogations selon qu'elles présentent un caractère immédiat ou différé, la seconde relative à l'application postérieure de la loi abrogée à des situations antérieures à la décision du Conseil constitutionnel.

1. - Les effets contrastés de l'abrogation à effet immédiat ou à effet différé

Lorsque le Conseil constitutionnel ne fait pas usage de la faculté que lui reconnaît l'article 62 de la Constitution de conférer un effet différé à sa décision d'abrogation, comme cela a d'ailleurs été le cas jusqu'à maintenant en matière fiscale, les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité vont dépendre de la nature de la disposition déclarée inconstitutionnelle, mais peuvent se résumer assez simplement :

- s'il s'agit, comme dans la décision n° 2010-78 QPC du 10 décembre 2010 *Société Imnoma* (9), d'une loi de validation qui a précisément pour objet de produire des effets juridiques antérieurement à son entrée en vigueur et n'a donc par définition pas d'effet pour l'avenir, l'effet abrogatif de la déclaration d'inconstitutionnalité est par définition sans incidence ;

- s'il s'agit, comme dans la décision n° 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010 relative à la publication et l'affichage des jugements de condamnation en matière de fraude fiscale (10), de remettre en cause une loi relative à la procédure juridictionnelle, l'abrogation fera obstacle à ce que cette loi soit appliquée à l'avenir par le juge ;

- s'il s'agit, comme dans la décision n° 2010-52 QPC du 14 octobre 2010 compagnie agricole de la Crau (11), de l'abrogation d'une disposition de fond de la loi fiscale, cette disposition ne pourra plus être appliquée aux faits générateurs d'imposition postérieurs à la décision du Conseil constitutionnel.

Si, en revanche, le Conseil constitutionnel décide de ne prononcer l'abrogation de la disposition qu'à compter d'une date ultérieure à sa décision, le juge de l'impôt se trouvera confronté à une situation plus complexe : les dispositions déclarées inconstitutionnelles sont en effet maintenues en vigueur pendant la période transitoire qui précède la date à laquelle interviendra l'abrogation, et leur application est donc théoriquement encore possible, qu'il s'agisse pour le juge de l'impôt d'appliquer des règles de procédure juridictionnelle ou pour l'administration fiscale d'établir l'impôt. Ainsi que l'a précisé le Conseil constitutionnel (12) « *le report [dans le temps de l'abrogation] fait obstacle à la prise en compte de l'inconstitutionnalité dans les instances en cours* » et il en va donc sans doute de même en ce qui concerne l'application de la loi aux situations nées après l'intervention de la décision du Conseil constitutionnel mais avant la date à laquelle est différée la prise d'effet de l'abrogation.

Mais, bien entendu, la circonstance que le Conseil constitutionnel ait entendu maintenir en vigueur une disposition jugée contraire à la Constitution ne saurait faire obstacle à ce que l'application de cette disposition soit écartée par le juge de l'impôt s'il considère qu'elle porte atteinte à d'autres normes supra-législatives. C'est cette solution que vient de consacrer le Conseil d'Etat en jugeant de manière générale

« qu'il appartient... 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, dans l'hypothèse où un moyen en ce sens est soulevé devant lui, 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 » (13).

Confrontée précisément à cette situation à la suite d'une déclaration d'inconstitutionnalité de dispositions du code pénal ayant reporté dans le temps les effets de leur abrogation, la Cour de cassation a d'ailleurs jugé les mêmes dispositions contraires à la Convention européenne des droits de l'homme et en a écarté immédiatement l'application (14). Ces solutions sont conformes aux exigences du droit de l'UE, puisque la Cour de justice, saisie d'un litige dans lequel la Cour constitutionnelle polonaise avait déclaré inconstitutionnelles des dispositions législatives, mais

en reportant à une date ultérieure à celle de cette déclaration d'inconstitutionnalité le moment auquel ces dispositions perdraient toute force obligatoire, a considéré que, ces mêmes dispositions étant contraires aux libertés communautaires,

« la primauté du droit communautaire impose au juge national d'appliquer le droit communautaire et de laisser inappliquées les dispositions nationales contraires, indépendamment de l'arrêt de la juridiction constitutionnelle nationale qui a décidé l'ajournement de la perte de force obligatoire des mêmes dispositions, jugées inconstitutionnelles » (15).

2. - La question de l'application postérieure de la loi abrogée à des situations antérieures à l'abrogation

Le rattachement de cette seconde difficulté aux effets pour l'avenir des décisions du Conseil constitutionnel peut paraître paradoxal : si la question se rapporte à des situations antérieures à l'abrogation, elle semble relever plutôt de la problématique des effets de ces décisions pour le passé. Il s'agit toutefois ici d'envisager une situation qui, sans lui être probablement particulière, est d'une grande importance en matière fiscale et correspond à une zone juridiquement intermédiaire entre l'avenir et le passé : celle où la décision d'imposition interviendrait postérieurement à la date de prise d'effet de l'abrogation mais pour des faits générateurs antérieurs à cette date. L'administration fiscale dispose en effet du pouvoir de réparer les omissions ou insuffisances d'impositions dans un délai de reprise de ces impositions fixé en principe par l'article L.186 du LPF à 6 ans à compter de la date du fait générateur de l'impôt, mais qui est réduit à 3 ans notamment en matière d'IR et d'IS (16) ou de taxes sur le chiffre d'affaires (17). L'exercice par l'administration de ce pouvoir se traduit par la mise en oeuvre de procédures de contrôle fiscal qui sont susceptibles d'aboutir à la mise en recouvrement d'impositions supplémentaires ainsi que d'intérêts de retard et même de pénalités si les agissements du contribuable le justifient. C'est seulement après cette décision de mise en recouvrement que les impositions supplémentaires et pénalités ainsi mises à sa charge peuvent être contestées par le contribuable par la voie contentieuse.

Sera-t-il possible pour l'administration de fonder son droit de réparation des omissions ou insuffisances d'impositions sur le fondement de dispositions qui étaient encore en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt, mais qui étaient abrogées à la date de mise en recouvrement des impositions supplémentaires et éventuelles pénalités ? La réponse à cette question est assez simple si la disposition abrogée est relative à des pénalités, car le principe d'application immédiate de la loi plus douce, que le Conseil d'Etat juge applicable même sans texte sur le fondement de l'article 8 de la DDHC (18), fera en tout état de cause obstacle à ce que les dispositions plus sévères déclarées inconstitutionnelles soient appliquées.

Mais en ce qui concerne les impositions supplémentaires notifiées au contribuable, la réponse est beaucoup moins évidente. Les dispositions fiscales méconnues par le contribuable étaient toujours en vigueur à la date du fait générateur, et l'administration, qui ne peut renoncer au bénéfice de la loi fiscale, est donc tenue de les appliquer. Et si, comme c'est en principe le cas ainsi que l'a rappelé le Conseil constitutionnel par ses décisions précitées du 25 mars 2011, ce n'est qu'à l'occasion d'instances en cours à la date de sa décision que les dispositions déclarées inconstitutionnelles ne peuvent plus recevoir application, force sera alors de constater qu'aucune instance n'était par construction en cours s'agissant d'impositions qui n'ont été mises en recouvrement que postérieurement à la date de la décision du Conseil constitutionnel. Il paraît néanmoins extrêmement choquant que l'administration fiscale fasse application en toute connaissance de cause de dispositions déclarées inconstitutionnelles et l'on peut espérer, même si ceci ne semble pas pouvoir découler directement des décisions du Conseil constitutionnel, qu'il soit recommandé à l'administration fiscale de ne plus procéder après la décision du Conseil constitutionnel à des rectifications fondées sur des dispositions déclarées inconstitutionnelles.

B. Les effets pour le passé

La question des effets pour le passé des déclarations d'inconstitutionnalité a été clarifiée par l'intervention successive des décisions du Conseil constitutionnel du 25 mars 2011 et des décisions du 13 mai 2011 par lesquelles l'Assemblée du contentieux du Conseil d'Etat a tiré les conséquences de ces décisions. A cette occasion, le Conseil d'Etat a jugé, d'une part

« qu'il résulte des dispositions (...) de l'article 62 de la Constitution qu'une disposition législative déclarée contraire à la Constitution sur le fondement de l'article 61-1 n'est pas annulée rétroactivement mais abrogée pour l'avenir à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision » (19)

et, d'autre part, que

« lorsque le Conseil constitutionnel, après avoir abrogé une disposition déclarée inconstitutionnelle, use du pouvoir que lui confèrent les dispositions précitées, soit de déterminer lui-même les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause, soit de décider que le législateur aura à prévoir une application aux instances en cours des dispositions qu'il

aura prises pour remédier à l'inconstitutionnalité constatée, il appartient au juge, saisi d'un litige relatif aux effets produits par la disposition déclarée inconstitutionnelle, de les remettre en cause en écartant, pour la solution de ce litige, le cas échéant d'office, cette disposition, dans les conditions et limites fixées par le Conseil constitutionnel ou le législateur » (20).

Le juge de l'impôt devra donc s'interroger d'office sur les conséquences des déclarations d'inconstitutionnalité, même lorsque la décision du Conseil constitutionnel n'aura pas été invoquée par les parties au litige et même d'ailleurs en cassation, mais il ne pourra en tirer de conséquences que dans les limites fixées par le Conseil constitutionnel, c'est-à-dire en principe seulement dans le cadre d'instances en cours à la date de la décision du Conseil constitutionnel. (21)

1. - La notion d'instances en cours en matière fiscale

La première difficulté propre à la matière fiscale porte précisément sur ce qu'il convient d'entendre par « *instances en cours* ». Comme le relèvent Xavier Domino et Aurélie Bretonneau dans leur commentaire des décisions du Conseil d'Etat du 13 mai 2011, il est clair que toute requête devant une juridiction, quelle qu'en soit la forme, constitue une instance en cours. Mais qu'en est-il de l'hypothèse où une simple demande préalable devant l'administration, nécessaire pour lier le contentieux par exemple en matière de responsabilité administrative, aurait été introduite à la date de la décision du Conseil constitutionnel mais n'aurait pas encore été suivie d'un contentieux juridictionnel ? Dans cette dernière hypothèse, il est sans doute possible d'hésiter à considérer qu'une instance est en cours à la date de cette décision.

La question se présente toutefois de manière particulière en matière fiscale en raison du statut spécifique de la réclamation contentieuse qui doit nécessairement, en vertu tant des articles L.190 et R.190 du LPF que d'un principe général de la procédure fiscale contentieuse applicable même sans texte (22), précéder toute saisine du juge. Il résulte en effet d'une jurisprudence constante que la réclamation contentieuse constitue en matière fiscale une « *instance ressortissant à la juridiction contentieuse* » (23) et est pour ce motif assimilée à une instance devant les juridictions. En toute logique, le juge de l'impôt devrait donc considérer que les dispositions fiscales déclarées inconstitutionnelles ne peuvent recevoir application dans un litige fiscal dès lors qu'à la date de la décision du Conseil constitutionnel, une réclamation préalable a été introduite, alors même que le juge de l'impôt n'aurait pas encore été saisi du litige.

Si cette solution est confirmée par le Conseil d'Etat, elle emporte des conséquences pratiques importantes pour les praticiens de la fiscalité puisqu'il en résulterait que, dès qu'ils ont connaissance d'une décision transmettant une QPC au Conseil constitutionnel, les contribuables auraient tout intérêt à introduire une réclamation afin de préserver leurs droits. Cette précaution ne se justifierait bien entendu que si les particularités des déclarations d'inconstitutionnalité ne pouvaient conduire, contrairement aux autres décisions juridictionnelles révélant la non-conformité de la loi fiscale à une norme de droit supérieur, à l'ouverture d'un nouveau délai de réclamation.

2. - La possibilité de contester des décisions d'impositions antérieures à la décision en l'absence d'instance en cours

Comme cela a été rappelé en introduction, en vertu des dispositions combinées des alinéas troisième et suivants de l'article L.190 du LPF et du c) de l'article R.196-1 du LPF, les décisions du Conseil d'Etat ou les arrêts de la Cour de cassation, du Tribunal des conflits ou de la Cour de justice qui révèlent la non-conformité d'une disposition fiscale avec une norme de droit supérieure ouvrent aux contribuables un nouveau délai pour contester l'application qui leur avait été faite de ces dispositions. Toutefois l'article L.190, qui n'a pas été modifié en dépit de la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008, ne mentionne pas à ce jour les décisions du Conseil constitutionnel. Certes, lorsque la déclaration d'inconstitutionnalité fera suite à une QPC renvoyée à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'Etat ou la Cour de cassation, la décision de l'un comme de l'autre pourrait être regardée comme relevant du champ d'application de l'article L.190, mais tel ne sera pas le cas si c'est une juridiction subordonnée qui est amenée à se prononcer sur le fond après une déclaration d'inconstitutionnalité.

Cependant, le Conseil d'Etat n'avait pas attendu l'introduction en 1989 des dispositions de l'article L.190 du LPF pour estimer qu'une décision révélant la non-conformité d'une norme supérieure déclenchait un nouveau délai de réclamation. Cette solution a été retenue dans des circonstances antérieures à l'entrée en vigueur de ces dispositions sur le fondement des dispositions beaucoup plus anciennes du c) de l'article R.196-1 du LPF dans l'hypothèse de décisions révélant l'illégalité de dispositions réglementaires auxquelles un contribuable avait cru devoir se conformer (24). Si cette solution est transposée au cas de l'inconstitutionnalité de dispositions législatives auxquelles un contribuable aurait cru devoir se conformer, la seule conséquence de l'inapplicabilité de l'article L.190 dans ce cas de figure serait donc l'inopposabilité des dispositions de ce texte limitant dans le temps les possibilités offertes au contribuable pour demander la restitution d'une imposition (le « *délai amont* »).

Mais ce raisonnement n'est valable que dans l'hypothèse où la décision du Conseil constitutionnel ne limite pas elle-même les effets d'une déclaration d'inconstitutionnalité aux seules instances en cours à la date de la décision. Si, en revanche le bénéfice de la déclaration d'inconstitutionnalité est limité, comme c'est en principe le cas ainsi que cela a été rappelé par les décisions du 25 mars 2011, aux instances en

cours, seuls les contribuables ayant, à tout le moins, introduit des réclamations avant la décision pourront bénéficier des effets de la déclaration d'inconstitutionnalité, à l'exclusion par conséquent de ceux qui n'auraient pas formé de réclamation à cette date. Cette limitation de l'effet de la décision aux instances en cours ferait alors obstacle non à la recevabilité des actions contentieuses introduites sur le fondement des dispositions des articles R.196-1 à R.196-3 du LPF mais en revanche à ce que les contribuables concernés se prévalent utilement de la déclaration d'inconstitutionnalité.

Il n'existerait donc pas en plein contentieux fiscal de voies de droit permettant à des contribuables qui n'ont pas pris la précaution d'introduire en temps voulu une action contentieuse de bénéficier d'une déclaration d'inconstitutionnalité dont l'effet est limité aux instances en cours. Qu'en est-il pour les contribuables qui avait bien introduit une action contentieuse mais qui ont eu la malchance de voir cette dernière irrévocablement tranchée avant la décision du Conseil constitutionnel, voire avant l'entrée en vigueur de la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008 ? Il ne paraîtrait pas illégitime d'ouvrir, dans ce cas, la voie d'une action en responsabilité fondée à la fois sur l'extension de la jurisprudence Gardedieu (25) à la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat en cas de méconnaissance par la loi d'une norme constitutionnelle et sur l'article 1^{er} du Premier protocole de la Convention européenne des droits de l'homme. La situation de ces contribuables présente en effet une certaine analogie avec celle de la SA Dangeville, pour laquelle la CEDH avait considéré que l'impossibilité dans laquelle un contribuable se trouvait d'invoquer utilement le droit communautaire devant le juge de l'impôt portait une atteinte au droit au respect de ses biens qui pouvait être réparée par la voie d'un recours en responsabilité (26).

II. Les effets étendus des déclarations de conformité en matière fiscale

Rien n'a jamais interdit aux contribuables de convaincre le juge de l'impôt de revenir sur sa jurisprudence antérieure. Les revirements de jurisprudence sont fréquents en matière fiscale, et ils le sont d'autant plus que l'opinion du juge peut fort bien évoluer au gré des arguments nouveaux qui lui sont soumis par les contribuables ou l'administration.

Tant le principe traditionnel en vertu duquel, à l'inverse du juge de l'impôt, le Conseil constitutionnel soulève d'office tout moyen tenant à établir la non-conformité d'une loi à la Constitution que la condition, qui détermine la recevabilité de la QPC, selon laquelle la disposition dont la conformité à la Constitution est contestée ne doit pas avoir « *déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances* » (27) rendent nettement plus complexe la possibilité d'obtenir une révision de la position du Conseil constitutionnel une fois une disposition déclarée conforme, si bien qu'une déclaration de conformité a des effets beaucoup plus radicaux que, par exemple, une décision du Conseil d'Etat confirmant l'interprétation de la loi donnée par l'administration dans sa doctrine.

Paradoxalement, l'autorité qui s'attache aux déclarations de conformité est susceptible d'entraîner des effets favorables pour les contribuables dans la mesure où elle s'attache également aux réserves d'interprétation qui sont susceptibles d'accompagner de telles déclarations. L'effet de telles réserves est alors d'autant plus étendu qu'elles s'incorporent naturellement à la lecture de la loi et valent aussi bien pour l'avenir que pour le passé.

A. La cristallisation du débat relatif à la constitutionnalité du texte déclaré conforme à la Constitution

1. - Le principe de l'impossibilité de se prévaloir à nouveau de l'inconstitutionnalité du texte déclaré conforme

La règle est appliquée strictement, en matière fiscale comme dans d'autres branches du droit, par le juge : si la disposition dont la constitutionnalité est contestée a déjà été déclarée conforme, la QPC ne peut être transmise au Conseil constitutionnel. Même lorsque la disposition est introduite par un article unique qui comporte de nombreuses autres dispositions et même si le Conseil constitutionnel ne s'est pas expressément prononcé sur la partie du texte dont la constitutionnalité est contestée, cette disposition doit être regardée comme ayant déjà été déclarée conforme par la décision du Conseil constitutionnel qui valide cet article unique (28). Et lorsque la disposition contestée n'est pas celle qui a été déclarée conforme à la Constitution, le Conseil constitutionnel ne s'arrête pas à cette circonstance et se borne à relever, pour considérer qu'il n'y a pas lieu de se prononcer à nouveau, qu'il a par une précédente décision déclaré conforme à la Constitution une disposition identique (29).

Il résulte logiquement de cette jurisprudence qu'une disposition déjà déclarée conforme ne peut être utilement contestée par la voie d'une QPC, même lorsque les principes constitutionnels invoqués sont différents de ceux au regard desquels le Conseil constitutionnel s'était expressément prononcé lorsqu'il avait initialement examiné cette disposition (30). La déclaration de conformité cristallise donc en principe totalement le débat contentieux : le Conseil constitutionnel étant réputé examiner la constitutionnalité d'une disposition soumise à son contrôle au regard de

l'ensemble des règles et principes constitutionnels dont il doit assurer le respect, le débat n'est pas susceptible de lui être à nouveau soumis.

Cette règle ne vaut cependant qu'en l'absence de changement des circonstances, c'est-à-dire d'un changement dans les normes constitutionnelles ou dans les circonstances, de droit ou de fait, qui affectent la portée de la disposition législative critiquée (31). Toutefois, la jurisprudence constitutionnelle a retenu une approche stricte de la notion de changement des circonstances, qui a été jusqu'à maintenant toujours écartée en matière fiscale (32).

Ceci ne signifie pas pour autant que la notion de changement des circonstances sera écartée en toute hypothèse. On peut ainsi imaginer, en matière fiscale, que l'intervention d'un arrêt de la Cour de justice de l'UE déclarant contraire au droit de l'UE une disposition déjà déclarée conforme puisse justifier un réexamen de cette disposition par le Conseil constitutionnel, en particulier si cet arrêt a pour conséquence de modifier le champ d'application de la disposition initiale. Mais l'orientation de la jurisprudence constitutionnelle laisse présager que ces cas resteront rares.

2. - La possibilité de poursuivre le débat contentieux sur le fondement d'autres normes supra législatives

La cristallisation qui résulte ainsi d'une déclaration de conformité prononcée par le Conseil constitutionnel ne conduit cependant pas à priver le contribuable de toute possibilité de critiquer la disposition législative déclarée conforme, car le débat contentieux peut se poursuivre au regard d'autres normes supra-législatives.

Tel est le cas d'abord au regard du droit de l'UE, puisqu'il résulte d'une jurisprudence ancienne et constante de la Cour de justice que le principe d'effectivité du droit de l'UE conduit nécessairement à ce que le juge national, qui est le juge de droit commun du droit de l'UE, ait effectivement le pouvoir d'appliquer de son propre chef et immédiatement le droit de l'Union, le cas échéant en écartant lui-même l'application d'une règle nationale qui lui serait contraire (33). Cette jurisprudence traditionnelle a été rappelée par la Cour de justice dans son arrêt Melki du 22 juin 2010 (34), précisément à propos de la procédure de question prioritaire de constitutionnalité. La Cour a notamment jugé que les juridictions nationales avaient l'obligation « *de laisser inappliquée, à l'issue d'une telle procédure incidente [de contrôle de constitutionnalité], la disposition législative nationale en cause si elles la jugent contraire au droit de l'Union* ».

Mais, les mêmes principes s'appliquent également, en vertu de la jurisprudence tant du Conseil constitutionnel que du Conseil d'Etat, lorsque la non-conformité de la loi est contestée au regard d'autres engagements internationaux de la France. Le Conseil constitutionnel a en effet jugé que l'examen du « *moyen tiré du défaut de compatibilité d'une disposition législative aux engagements internationaux et européens de la France (...) relève de la compétence des juridictions administratives et judiciaires* », si bien que « *l'autorité qui s'attache aux décisions du Conseil constitutionnel en vertu de l'article 62 de la Constitution ne limite pas la compétence des juridictions administratives et judiciaires pour faire prévaloir ces engagements sur une disposition législative incompatible avec eux, même lorsque cette dernière a été déclarée conforme à la Constitution* » (35).

Reste alors à savoir devant quel juge ce débat peut se poursuivre. C'est bien naturellement avant tout devant le juge national, compétent comme l'ont rappelé tant la Cour de justice que le Conseil constitutionnel, pour se prononcer sur la question de la conformité de la loi nationale aux engagements internationaux de la France. Il existe d'ailleurs déjà quelques exemples dans lesquels le débat contentieux s'est poursuivi sur le terrain conventionnel après une déclaration de conformité à la Constitution dans le cadre d'une QPC (36).

Mais il ne semble pas exclu, même si cela demandera sans doute à être confirmé, que ce débat puisse être directement porté devant la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH). La CEDH ne peut être saisie comme on le sait qu'une fois épuisées les voies de recours interne. Le Conseil constitutionnel ne se prononce certes pas sur la conformité de la loi à la Convention européenne des droits de l'homme, mais la jurisprudence de la CEDH considère qu'il n'est pas nécessaire que le droit consacré par cette convention soit explicitement invoqué dans la procédure interne, dès lors que le grief est soulevé « *au moins en substance* » (37). Dès lors que, d'une part, en vertu de l'article 62 de la Constitution « *les décisions du Conseil constitutionnel ne sont susceptibles d'aucun recours* », et que, d'autre part, les droits et libertés constitutionnels invoqués dans le cadre de la QPC seraient identiques en substance à des droits et libertés protégés par la Convention, la question se pose de savoir non seulement si la mise en oeuvre de la procédure de QPC ne serait pas nécessaire pour que la CEDH considère que les voies de recours interne ont bien été épuisées mais également, et corrélativement, si l'intervention d'une décision du Conseil constitutionnel déclarant une disposition législative conforme à des droits constitutionnels identiques en substance à ceux protégés par la convention ne serait pas suffisante pour considérer que les voies de recours interne ont été épuisées. Si tel était le cas, la CEDH pourrait être saisie dans les 6 mois de l'intervention de la décision du Conseil constitutionnel, alors même que le litige serait toujours pendant devant le juge national.

B. Les réserves d'interprétation, substitut plus efficace aux déclarations d'inconstitutionnalité ?

1. - La pratique des réserves d'interprétation par le Conseil constitutionnel en matière de QPC fiscales

Les déclarations de conformité sous réserve d'interprétation constituent une pratique traditionnelle du juge constitutionnel. Elles obéissent d'ailleurs à des règles de forme plus précises que la pratique, tout aussi traditionnelle, de l'interprétation de la loi en conformité avec les règles supérieures, parfois qualifiée d'interprétation neutralisante, qui constitue une pratique cousine, sinon identique, du juge de l'impôt. En effet, si l'interprétation neutralisante apparaît de façon implicite dans les motifs de la décision du juge de l'impôt (38), la réserve d'interprétation qui accompagne une déclaration de conformité du Conseil constitutionnel apparaît non seulement dans les motifs mais également le dispositif de la décision. Il n'est donc pas surprenant que le Conseil d'Etat comme la Cour de cassation considèrent depuis maintenant bien longtemps que, pour l'application et l'interprétation d'une loi, le juge est lié par les réserves d'interprétation énoncées par le Conseil constitutionnel dans sa décision statuant sur la conformité de cette loi à la Constitution (39). Le commissaire du gouvernement, Patrick Frydman, justifiait cette solution en observant que dès lors que « les réserves émises constituent le soutien nécessaire à la déclaration de conformité du texte et s'incorporent en quelque sorte à celui-ci, toute interprétation contraire à ces réserves [a], par hypothèse, pour effet de le rendre inconstitutionnel ».

Or, si les déclarations d'inconstitutionnalité sont restées rares en matière fiscale, les déclarations de conformité sous réserve d'interprétation ont en revanche été assez nombreuses (40) et ont parfois conduit, en pratique, à faire droit à l'argumentation des contribuables. C'est ainsi que, le Conseil constitutionnel, saisi d'une argumentation tendant à contester la conformité au principe d'égalité devant l'impôt de l'application aux déchets inertes de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP), a déclaré conforme à la Constitution les textes faisant l'objet de la QPC mais en relevant que les dispositions en question « ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, être interprétées comme s'appliquant à l'ensemble des quantités de déchets inertes visés par ces dispositions » (41). Faisant application de cette interprétation, sans d'ailleurs se référer à la décision du Conseil constitutionnel, la Cour de cassation en a déduit que « les déchets inertes, reçus par les exploitants d'installations de stockage de déchets ménagers et assimilés, ne relèvent pas de la TGAP » (42).

2. - Réserves d'interprétation vs déclarations d'inconstitutionnalité

Il a déjà été souligné que les réserves d'interprétation constituent une issue quantitativement beaucoup plus fréquente en matière fiscale que les déclarations d'inconstitutionnalité. Les contribuables auraient tort de s'en désoler car les déclarations de conformité, lorsqu'elles sont accompagnées de réserves d'interprétation, apparaissent à bien des égards plus efficaces que les déclarations d'inconstitutionnalité.

Elles le sont d'abord parce que l'interprétation à laquelle est subordonnée la conformité de la loi contestée s'incorpore ab initio à la lecture de la loi : certes, la loi ne disparaît pas pour l'avenir mais la décision du Conseil constitutionnel a en revanche pour le passé des effets beaucoup plus étendus qu'une déclaration d'inconstitutionnalité. Peu importe qu'une instance soit ou non en cours, tous les contribuables sont susceptibles d'invoquer l'interprétation du texte retenue par le Conseil constitutionnel et celle-ci s'impose bien entendu à l'administration fiscale. 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 vont donc être 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.

Elles le sont également parce que, contrairement aux déclarations d'inconstitutionnalité, le Conseil constitutionnel n'a pas le monopole des réserves d'interprétation. Il est en effet parfaitement concevable, y compris dans le cadre d'une procédure de QPC, que le Conseil d'Etat ou la Cour de cassation refuse la transmission d'une QPC en estimant que le moyen ne présente pas un caractère sérieux dès lors que la loi doit être nécessairement interprétée conformément à la Constitution. C'est ainsi que le Conseil d'Etat, saisi d'une QPC contestant les règles de charge de la preuve fixées en matière d'abus de droit par l'article L.64 du LPF, a jugé que « la charge de la preuve en ce qui concerne les pénalités pouvant être infligées en cas d'abus de droit est régie, non par les dispositions du dernier alinéa de l'article L.64 du LPF, mais par celles de l'article L.195 A du même livre, en vertu desquelles la preuve incombe à l'administration » (43). Cette solution n'allait pas de soi car la lettre du texte semblait bien impliquer qu'en cas d'avis favorable du Comité contre la répression des abus de droit, la charge de la preuve incombait au contribuable et non à l'administration, y compris en ce qui concerne les pénalités, ce qui aurait été très certainement contraire au principe constitutionnel de présomption d'innocence qui résulte de l'article 8 de la DDHC. Mais, comme l'avait rappelé le rapporteur public Pierre Collin dans ses conclusions, « la loi, dans son silence, doit être interprétée conformément aux règles et principes constitutionnels, c'est-à-dire en ce sens qu'il appartient toujours à l'administration, quel que soit l'avis du Comité, de démontrer l'existence d'une situation d'abus de droit si elle souhaite l'appliquer ».

Beaucoup de zones d'ombres subsistent donc encore aujourd'hui lorsqu'il s'agit de mesurer l'effet des décisions du Conseil constitutionnel,

notamment en matière fiscale. Une certitude apparaît cependant avec clarté dès maintenant : les praticiens de la fiscalité ne pourront pas raisonner, en matière de QPC, comme ils avaient pris l'habitude de le faire lorsque la loi fiscale était seulement confrontée au droit de l'UE ou aux autres normes conventionnelles. La QPC n'autorise plus les comportements opportunistes. Elle oblige les contribuables et leurs conseils à une veille attentive des QPC en cours en matière fiscale et à une attitude réactive. Plus que jamais l'adage *Vigilantibus non dormantibus jura subveniunt* est donc d'actualité.

(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.

Le Conseil constitutionnel, juge de l'impôt en 61 et 61.1 : différences et ressemblances, par Pierre Collin, p. 27.

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.

(2) Article L. 80 A du LPF issu de lois de 1959 et 1970.

(3) Cass. com. 17 janvier 1989 : *Decelle*, RJF 3/89 n° 386, chronique J. Turot p. 115, étude Communier et Hatoux RJF 2/90 p. 85.

(4) CE 14 février 2001, n° 202967, *ministre c/ SA Champagne Beaumet*, RJF 5/01, n° 671, concl. Courtial, BDCF 5/01 n° 70.

(5) Contrairement à ce qu'avait jugé la Cour de cassation en appliquant les règles de la répétition de l'indu.

(6) Cas dans lequel il est prévu que la disposition déclarée inconstitutionnelle est « *abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision* ».

(7) Cas dans lequel il appartient 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* »

(8) Décisions n° 2010-108 QPC, *AJDA* 2011. 647 et n° 2010-110 QPC du 25 mars 2011, *AJDA* 2011. 644 ; *ibid.* 1214, note I. Crépin-Dehaene ; *AJ famille* 2011. 254, Pratique I. Sayn ; *AJCT* 2011. 406, obs. E. Aubin ; *RDSS* 2011. 770, obs. D. Cristol.

(9) *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 ; RJF 2/11 n° 212.

(10) *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. Matsopoulos ; *Rev. science crim.* 2011. 193, chron. C. Lazerges ; RJF 2/11 n° 211.

(11) *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 ; RJF 1/11 n° 82.

(12) Dans le document de cadrage général intitulé « Les effets dans le temps des décisions QPC » dont la diffusion a accompagné l'intervention des décisions n° 2010-108 QPC et n° 2010-110 QPC du 25 mars 2011, préc.

(13) CE, 13 mai 2011, n° 316734, *M'Rida (M^{me}), Lebon* ; *AJDA* 2011. 988 ; *ibid.* 1136, chron. X. Domino et A. Bretonneau ; *D.* 2011. 1422, et les obs. ; *RFDA* 2011. 789, concl. E. Geffray ; *ibid.* 806, note M. Verpeaux.

(14) Cass., ass. plén., 15 avr. 2011, n° 10-17049, *D.* 2011. 1080, et les obs. ; *ibid.* 1128, entretien G. Roujou de Boubée ; *ibid.* 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *AJ pénal* 2011. 311, obs. C. Mauro ; *Constitutions* 2011. 326, obs. A. Levade ; *Rev. science crim.* 2011. 410, obs. A. Giudicelli, n° 10-30.313, n° 10-30.316, et n° 10-30.242.

(15) CJUE, 19 novembre 2009, C-314/08, *Filipiak*, *RTD eur.* 2010. 113, chron. L. Coutron ; R.J.F. 2/10, n° 188.

(16) L'article L.169 du LPF fixant alors à 3 ans à compter de l'année où l'exercice au titre duquel l'imposition est due le point de départ du délai de reprise.

(17) Fixé également à 3 ans à compter de la date d'exigibilité de la taxe par l'article L.176 du LPF.

(18) Avis CE, 5 avr. 1996, n° 176611, *Houdmond, Lebon* ; *RFDA* 1997. 1, étude F. Moderne ; *ibid.* 843, note J. Petit ; R.J.F. 5/96 n° 607 avec chronique S. Austray p. 311, conclusions J. Arrighi de Casanova, *BDCF* 3/96 p. 63.

(19) CE, 13 mai 2011, n° 316734, *M'Rida (M^{me})*, *Lebon* ; *AJDA* 2011. 988 ; *ibid.* 1136, chron. X. Domino et A. Bretonneau ; *D.* 2011. 1422, et les obs. ; *RFDA* 2011. 789, concl. E. Geffray ; *ibid.* 806, note M. Verpeaux ; n° 329290, *Lazare (M^{me})*, *Lebon* ; *AJDA* 2010. 756, obs. S. Brondel ; *ibid.* 1355, chron. S.-J. Liéber et D. Botteghi ; *D.* 2010. 1061, note A. Levade ; *ibid.* 2086, chron. J. Sainte-Rose et P. Pédrot ; *RFDA* 2010. 696, concl. C. de Salins ; *Constitutions* 2010. 218, obs. B. Mathieu ; *ibid.* 391, obs. A. Levade ; n° 317808, *Delannoy (M^{me})*, *Verzele, Lebon* ; *AJDA* 2011. 991 ; *ibid.* 1136, chron. X. Domino et A. Bretonneau ; *RFDA* 2011. 772, concl. J.-P. Thiellay ; *ibid.* 806, note M. Verpeaux ; *RDSS* 2011. 749, note D. Cristol ; *Constitutions* 2011. 403, obs. X. Bioy.

(20) CE, Ass., 13 mai 2011, M^{me} M'Rida, préc. Voir aussi en matière fiscale : CE, 18 juill. 2011, n° 310953, *Michot (Epx)*, *Lebon*.

(21) Voir cependant pour une hypothèse où l'inconstitutionnalité peut-être invoquée « à l'encontre des prélèvements non atteints par la prescription » : CE, 26 juillet 2011, n° 3224419 *Compagnie agricole de la Crau*

(22) CE, 20 déc. 1985, n° 31927, *SA. « Etablissements Outters »*, *Lebon* ; R.J.F. 2/86 n° 194 avec chronique Ph. Crouzet p. 71, concl. Ph. Martin *RFDA* 1986 p. 513, GA 4^e éd. thème 1 n° 13 ; CE 17 décembre 2003 n° 237045, *Min. de l'Équipement c/ Rado* ; R.J.F. 3/04 n° 255.

(23) CE, Ass., 31 octobre 1975 n° 97234, S^{té} Coq-France : R.J.F. 12/75 n° 578 avec chronique B. Martin Laprade p. 373, conclusions M^{me} Latournerie *Dr. fisc.* 51/75 c. 1656.

(24) CE 4 mai 1977, n° 3308 : R.J.F. 7-8/77 n° 434, conclusions Lobry *Dr. fisc.* 6/78 c. 230 ; CE 14 février 2001, n° 202967, *Ministre c/ SA Champagne Beaumet*, préc.

(25) CE, 8 févr. 2007, n° 279522, *Gardedieu, Lebon* 78 ; *AJDA* 2007. 585, chron. F. Lenica et J. Boucher ; *ibid.* 1097, tribune P. Cassia ; *D.* 2007. 659, et les obs. ; *ibid.* 1214, chron. G. Clamour ; *Mélanges Jégouzo* 2009. 489, étude F. Melleray ; *RFDA* 2007. 361, concl. L. Derepas ; *ibid.* 525, note D. Pouyaud ; *ibid.* 789, note M. Canedo-Paris ; *RTD civ.* 2007. 297, obs. J.-P. Marguénaud.

(26) CEDH 16 avril 2002 aff. 36677/97, 2^e sect., *SA Dangeville c/ France*, *AJDA* 2002. 500, chron. J.-F. Flauss ; *RFDA* 2003. 953, note B. Dufourcq ; R.J.F. 7/02 n° 889.

(27) Article 23-2, 2° de l'ordonnance du 7 novembre 1958.

(28) Cons. const., 2 juill. 2010, n° 2010-9 QPC, *AJDA* 2010. 1340 ; *D.* 2010. 1714 ; *ibid.* 2011. 1306, obs. J.-P. Céré, M. Herzog-Evans et E. Péchillon ; *Constitutions* 2010. 541, obs. M. Disant.

(29) Cons. const., 29 sept. 2010, n° 2010-44 QPC, *D.* 2010. 2620, note J.-P. Feldman ; *ibid.* 2011. 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *Constitutions* 2011. 99, obs. C. de La Mardière ; R.J.F. 11/10 n° 1073.

(30) CE, 19 mai 2010, n° 330310, *Buc (Cne)*, *Lebon* ; *AJDA* 2010. 1050 ; *ibid.* 1355, chron. S.-J. Liéber et D. Botteghi ; *Cah. Cons. const.* 2011. 213, chron. A. Duffy-Meunier, L. Janicot et A. Roblot-Troizier ; Cons. const., 30 juill. 2010, n° 2010-19/27 QPC, *Constitutions* 2010. 595, obs. C. de La Mardière ; R.J.F. 10/10 n° 941.

(31) Cons. const., 3 déc. 2009, n° 2009-595 DC, *AJDA* 2009. 2318 ; *ibid.* 2010. 80, étude A. Roblot-Troizier ; *ibid.* 88, étude M. Verpeaux ; *RFDA* 2010. 1, étude B. Genevois ; *Constitutions* 2010. 229, obs. A. Levade ; *Rev. science crim.* 2010. 201, obs. B. de Lamy ; *RTD civ.* 2010. 66, obs. P. Puig ; *ibid.* 517, obs. P. Puig.

(32) Cons. const., 29 septembre 2010 n° 2010-44 QPC, préc. ; Cons. const., 17 mars 2011, n° 2010-104 QPC, *Constitutions* 2011. 377, obs. A. Barilari ; R.J.F. 6/11 n° 731.

(33) CJCE, 9 mars 1978, aff. C-106/77, *Simmmenthal*, Rec. CJCE p. 629.

(34) 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.

(35) Dans le même sens CE, 14 mai 2010, n° 312305, *Rujovic, Lebon* ; *AJDA* 2010. 1048 ; *ibid.* 1355, chron. S.-J. Liéber et D. Botteghi ; *D.* 2010. 1229, chron. P. Fombeur ; *ibid.* 1234, chron. P. Cassia et E. Saulnier-Cassia ; *RFDA* 2010. 458, note P. Gaïa ; *ibid.* 709, concl. J. Burguburu ; Cah. Cons. const. 2010. 63, étude D. Simon et A. Rigaux ; *Constitutions* 2010. 389, obs. A. Levade ; *ibid.* 2011. 117, obs. V. Tchen ; *Rev. crit. DIP* 2011. 1, étude D. Simon ; *RTD civ.* 2010. 499, obs. P. Deumier ; *RTD eur.* 2010. 975, chron. D. Ritleng, J.-P. Kovar et A. Bouveresse.

(36) Voir par exemple CE, 27 mai 2011, n° 328905, *Ordre des avocats au barreau de Paris, Lebon*, faisant suite à la décision n° 2010-24 QPC du 6 août 2010.

(37) CEDH, *Castells c. Espagne*, § 32, *AJDA* 1992. 416, chron. J.-F. Flauss ; *ibid.* 1993. 105, chron. J.-F. Flauss ; *Rev. science crim.* 1992. 796, obs. L.-E. Pettiti ; *Ahmet Sadik c. Grèce*, § 33, *AJDA* 1997. 977, chron. J.-F. Flauss ; *Fressoz et Roire c. France*, § 38, *D.* 1999. 272, obs. N. Fricero ; *Rev. science crim.* 1999. 631, obs. F. Massias ; *RTD civ.* 1999. 359, obs. J. Hauser ; *ibid.* 909, obs. J.-P. Marguénaud ; *RTD com.* 1999. 783, obs. F. Deboissy ; *Azinas c. Chypre*[GC], §§ 40-41, *AJDA* 2002. 1277, chron. J.-F. Flauss.

(38) Voir parmi quelques exemples d'interprétation neutralisante presque *contra legem* en matière fiscale : CE, 5 juin 2002, n° 219840, *Simoens, Lebon* ; R/JF 8-9/02 n° 934, conclusions J. Courtial BDCF 8-9/02 n° 113, chronique L. Olléon R/JF 12/02 p. 951 ; CE, 27 juill. 2009, n° 295358, *Caisse interfédérale de crédit mutuel, Lebon* ; R/JF 12/09 n° 1140, concl. E. Glaser BDCF 12/09 n° 143.

(39) CE, 11 mars 1994, n° 115052, *SA « La Cinq », Lebon* 118 ; *AJDA* 1994. 402 ; *ibid.* 370, chron. C. Maugué et L. Touvet ; *RFDA* 1994. 429, concl. P. Frydman ; Civ. 2^e, 28 juin 1995, n° 94-50.002, *Préfet de la région Midi-Pyrénées c/ Bechta*, *AJDA* 1996. 72, note A. Legrand ; *D.* 1996. 102, obs. F. Julien-Laferrrière ; *Rev. crit. DIP* 1996. 275, étude N. Guimezanes ; *RTD civ.* 1996. 235, obs. J. Normand, JCP 1995, concl. J. Sainte-Rose.

(40) Voir pour des exemples de déclaration de conformité sous réserve d'interprétation dans des QPC en matière fiscale : Cons. const. 18 octobre 2010 n° 2010-57 QPC, *AJDA* 2010. 1969, R/JF 3/11 n° 361 ; Cons. const. 26 novembre 2010 n° 2010-70 QPC, *Constitutions* 2011. 245, obs. C. de la Mardière ; R/JF 2/11 n° 210 ; Cons. const. 21 janvier 2011 n° 2010-88 QPC, *Constitutions* 2011. 249, obs. A. Barilari, R/JF 4/11, n° 482.

(41) Cons. const. 18 octobre 2010 n° 2010-57 QPC, préc.

(42) Cass. com., 24 mai 2011, n° 10-16.688, *Sté Sectrad* et trois autres arrêts du même jour.

(43) CE, 29 sept. 2010, n° 341065, *Snerr Théâtre de Paris (Sté), Lebon*, R/JF 12/10 n° 1219.