

N° 393881

M. B...

Assemblée du contentieux

Séance du 27 mai 2016

Lecture du 31 mai 2016

## CONCLUSIONS

**Mme Emmanuelle CORTOT-BOUCHER, rapporteur public**

Parce que les impôts directs ne sont pas une compétence de l'Union européenne, et relèvent exclusivement des Etats membres, le législateur européen n'est intervenu en cette matière que pour régler des difficultés liées au caractère transnational de certaines opérations.

Trois directives ont ainsi été adoptées, au fil du temps, pour éviter que des opérations impliquant des sociétés d'Etats membres différents soient à l'origine de doubles impositions : l'une, du 23 juillet 1990<sup>1</sup>, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents ; l'autre, du même jour<sup>2</sup>, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents ; enfin, la dernière<sup>3</sup>, du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents.

Lorsqu'il lui a fallu transposer ces directives, le législateur français a parfois souhaité étendre les dispositions prises à cette fin, au-delà des situations transnationales strictement visées par les directives, aux situations purement internes, le plus souvent pour éviter des discriminations à rebours.

Dans cette hypothèse de « *surtransposition* », la question s'est posée de savoir si des contribuables n'entrant pas dans le champ d'une directive européenne étaient néanmoins fondés à en invoquer les dispositions. Vous y avez répondu de manière différente selon que la directive était invoquée pour orienter l'interprétation de la loi ou pour exclure son application.

Vous avez admis que les directives européennes puissent être invoquées au soutien d'une interprétation d'une loi de transposition par un contribuable n'entrant pas dans le champ de celle-ci. Pour trancher un litige relatif à une opération purement interne, vous avez ainsi interprété la notion de fusion figurant à l'article 210 A du CGI, pris pour la transposition de la directive « *fusions* », à la lumière de cette dernière (17 juin 2011, *SARL Méditerranée*

---

<sup>1</sup> 90/434/CEE

<sup>2</sup> 90/435/CEE

<sup>3</sup> 2003/49/CE

*Automobiles*, n° 324392 et *Société Finaparco*, n° 314667, Rec., p. 301, RJF 2011, n° 1035 ; concl. P. Collin BDCF 2011, n° 110 ).

Ce parti pris vous a conduits au delà des limites naturelles de la jurisprudence *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier* (Sect. 22 décembre 1989, n°86113, RJF 1990, n° 130) qui invite le juge administratif à donner, dans toute la mesure du possible, aux textes de droit interne une interprétation conforme aux sources de droit supérieures dans la hiérarchie des normes, pour autant néanmoins que celles-ci soient applicables au litige. L'audace qui vous a amenés à utiliser à des fins d'interprétation des directives, alors même qu'elles ne sont pas applicables au litige, vous a pour partie été inspirée par l'arrêt *Leur-Bloem* du 17 juillet 1995 dans lequel la Cour de justice s'est autorisée à connaître de questions préjudicielles qui lui sont renvoyées par des juridictions nationales même si elles concernent des situations purement internes, dès lors que le législateur a décidé, lors de la transposition d'une directive, d'appliquer le même traitement à ces situations et à celles régies par le droit de l'Union (CJCE 17 juillet 1995, *Leur-Bloem*, aff. C-28/95, RJF 1997, n° 1002, à propos de la directive « fusions » ; CJCE 22 décembre 2008, *Belgique c. Les Vergers du Vieux Tauves SA*, aff. C-48/07, RJF 2009, n° 305 à propos de la directive « mère fille »). Cette démarche pouvait en outre se recommander du caractère inquisitorial de votre procédure, qui conduit le juge, spontanément, et donc d'office, à rechercher par tout moyen utile quelle a été la volonté du législateur lorsqu'il a élaboré un texte, à se reporter, le cas échéant, aux travaux préparatoires de la loi, et donc à tenir compte d'une éventuelle directive si ceux-ci y font référence.

En revanche, vous avez refusé avec constance que les directives européennes puissent être invoquées pour écarter, dans un litige relatif à une situation purement interne où elles ne sont pas applicables, une loi dont la lettre ne permet pas une interprétation conforme. Vous jugez ainsi que le moyen tiré de la méconnaissance, par la loi nationale, d'une directive européenne relative aux impôts directs est inopérant dans le cadre d'un litige relatif à une situation purement interne (17 janvier 2007, *Banque fédérative du Crédit Mutuel*, n° 262967, Rec., T. p. 775 ; RJF 2007, n° 406 ; concl. C. Vérot, BDCF 2007, n° 43 ; 30 janvier 2013, *Société Ambulances de France*, n° 346683, RJF 2013, n° 392 ; concl. C. Legras BDCF 2013 n° 42 ; 3 décembre 2014, *ministre c. J...*, n° 367822, RJF 2015, n° 168). Votre fermeté sur ce point tient au parfum de forfaiture qui entoure l'idée d'écarter la loi sur le fondement d'une norme dans un litige où cette dernière n'est pas applicable.

Pour contourner ce verrou solidement posé par vos soins, des contribuables bien conseillés ont eu l'idée, dans des litiges relatifs à des situations purement internes, de déplacer la question de la conformité de la loi à la directive sur le terrain constitutionnel. Ils ont fait valoir que, dans l'hypothèse où le juge serait saisi d'un litige régi par le droit de l'Union, il devrait constater la contrariété de la loi nationale à la directive invoquée et, par suite, laisser la loi nationale inappliquée. Ils vous ont ensuite invités à constater que la loi nationale, appliquée uniquement aux situations non régies par le droit de l'Union, créait une discrimination à rebours et portait de ce fait atteinte au principe constitutionnel d'égalité. Ils vous ont enfin demandé de transmettre au Conseil constitutionnel la question de la conformité de la loi à la Constitution si elle devait être ainsi amputée de la partie de son champ d'application visant les situations transnationales.

L'affaire *Technicolor*, dans laquelle cette argumentation a été développée pour la première fois, a donné lieu à une décision de refus de transmission de la question prioritaire de

constitutionnalité (QPC) dont vous étiez saisis au bénéfice d'une interprétation neutralisante de la loi fiscale qui donnait entièrement satisfaction au requérant (15 décembre 2014, *SA Technicolor*, n° 380942, Rec., p. 387 ; RJF 2015, n° 190 ; concl. E. Crépey, BDCF 2015, n° 28). Vous avez en effet estimé que les dispositions des articles 145 et 216 du CGI, assurant la transposition en droit français de la directive dite « mère fille », devaient être interprétées conformément aux objectifs de cette directive, dès lors, d'une part, qu'une telle interprétation n'était pas contraire à leur lettre, et d'autre part que le législateur n'avait pas entendu traiter différemment les situations concernant uniquement des sociétés françaises et celles concernant des sociétés d'Etats membres différents. Au bénéfice de cette interprétation neutralisante, la QPC ne présentait évidemment pas de caractère sérieux puisque la loi contestée, identiquement applicable aux situations relevant de la souveraineté du législateur français et à celles régies par le droit de l'Union, n'entraînait aucune différence de traitement.

L'affaire *Metro Holding*, dans laquelle la même stratégie contentieuse était à l'œuvre, vous a en revanche conduits, au bénéfice d'un raisonnement inédit, à transmettre au Conseil constitutionnel la QPC visant les dispositions de la loi fiscale française qui excluaient du régime des sociétés mères les produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote (12 novembre 2015, *Société Metro Holding France* n° 367256, à mentionner aux Tables ; RJF 2016, n° 175 ; concl. B. Bohnert). L'audace de cette décision tient à ce que, dans un litige relatif à une situation strictement interne, vous avez accepté de prendre position sur la conformité de la loi française à la directive « mère fille » dans le cas, purement hypothétique, où serait en cause une situation transnationale, et de constater que la loi devrait alors être laissée inappliquée. Vous avez donc transmis la QPC dont vous étiez saisis au Conseil constitutionnel, qui a accompli le reste du chemin. Celui-ci a jugé, d'une part, qu'il devait se prononcer sur la loi telle qu'elle est interprétée par votre jurisprudence et, à ce titre, tenir compte de la déclaration d'exclusion que vous aviez été amenés à prononcer sur le fondement du droit de l'Union. D'autre part, il a examiné, au regard des critères classiques de sa jurisprudence, si la différence de traitement résultant de ce que la loi serait laissée inappliquée dans les litiges relatifs à des situations transnationales portait atteinte au principe constitutionnel d'égalité. Il a répondu par l'affirmative, après avoir constaté que la condition de localisation géographique des filiales était sans rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur lorsqu'il avait subordonné l'accès au régime des sociétés mères à une condition relative aux droits de vote attachés aux titres des filiales (Cons. const. 3 février 2016, *Société Metro Holding venant aux droits de la société CRFP Cash*, n° 2015-520 QPC).

Vous l'avez compris, les décisions *Métro Holding* ont ajouté une corde à l'arc contentieux des contribuables qui entendent se prévaloir des directives européennes relatives à la fiscalité directe, alors même qu'ils ne se trouvent pas dans le champ d'application de celles-ci. Elles conduisent, « par ricochet », à obtenir l'abrogation d'une loi en tant qu'elle vise les situations internes par l'invocation d'une directive qui ne régit pourtant que les situations transnationales (S. Austray et D. Gutmann, « *Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ?* », RJF 2016, p. 418 ; v. également G. Blanluet « *Le droit interne à l'épreuve du droit de l'Union européenne* », Droit fiscal 2016, n° 12, comm. 233 ; E. Meier et M. Valetteau, « *Du subtil équilibre entre contrôle de conventionnalité et contrôle de constitutionnalité* », Droit fiscal 2016, n° 12, comm. 241 ; E. Raingeard de la Blétière et P. Durant, « *Metro Holding : le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt au secours de la jurisprudence Leur Bloem* », Droit fiscal 2016, n° 18-19, comm. 309).

Elles seraient d'un maniement simple si vous étiez maîtres de l'interprétation des directives européennes, et s'il ne tenait qu'à vous, en toutes circonstances, de choisir entre les deux branches de l'alternative qui vous est ouverte : celle de l'interprétation neutralisante de la loi suivie du refus de transmission de la QPC comme dans l'affaire *Technicolor*, ou au contraire celle de la déclaration d'exclusion de la loi sur le fondement de la directive invoquée, suivie de la transmission au Conseil constitutionnel de la QPC invoquant le principe d'égalité, comme dans l'affaire *Metro Holding*. Mais la nécessité qu'il peut y avoir, dans certaines hypothèses, d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel complique singulièrement la donne, comme on va le voir dans la présente affaire.

\*

Le 23 décembre 1996, M. A... B... a apporté des titres de la SAS Dubocage dont il était propriétaire à la SAS Dubocage Développement en échange de titres de celle-ci. A l'occasion de cette opération d'échange, qui impliquait deux sociétés établies en France, il a réalisé une plus-value d'échange de 8 389 902 euros qu'il a placée en report d'imposition sur le fondement du paragraphe 4 du I ter de l'article 160 du CGI. Cet article, en effet, autorise le contribuable qui en fait la demande à reporter l'imposition d'une plus-value d'échange dans les conditions prévues au II de l'article 92 B du même code. Ce paragraphe prévoit lui-même que : « *A compter (...) du 1<sup>er</sup> janvier 1991 pour les apports de titres à une société passible de l'impôt sur les sociétés, l'imposition de la plus-value réalisée en cas d'échange de titres résultant (...) d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés peut être reportée au moment où s'opérera la cession ou le rachat des titres reçus lors de l'échange* ».

Le 1<sup>er</sup> octobre 2004, M. B... a transféré son domicile fiscal en Belgique. Le 21 décembre 2007, il a vendu les titres de la SAS Dubocage Développement acquis lors de l'échange du 23 décembre 1996. A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale lui a fait savoir qu'elle entendait imposer la plus-value d'échange susmentionnée. Des suppléments d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2007, assortis d'intérêts de retard, ainsi que d'une majoration de 10%, ont été assignés en conséquence à M. B....

Celui-ci a contesté les sommes mises à sa charge devant le tribunal administratif de Montreuil qui lui a accordé la décharge demandée. Sur recours du ministre de l'économie et des finances, la cour administrative d'appel de Versailles a toutefois inversé la solution du litige et remis à la charge de M. B... la totalité des sommes dont il avait été relevé. Il s'est alors pourvu en cassation et a soulevé devant vous une QPC visant les dispositions combinées du paragraphe 4 du I ter de l'article 160 et du II de l'article 92 B du CGI.

Les dispositions critiquées étant applicables au litige et n'ayant pas déjà été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, vous devrez renvoyer la question posée, qui n'est pas nouvelle, si elle présente un caractère sérieux.

A cet égard, M. B... soutient que les dispositions législatives critiquées sont contraires au principe d'égalité devant la loi fiscale, ainsi qu'au principe d'égalité devant les charges publiques, en se prévalant d'un raisonnement inspiré des décisions *Metro Holding* précitées. Il fait valoir, en effet, que les dispositions combinées du paragraphe 4 du I ter de l'article 160 et

du II de l'article 92 B du CGI, en tant qu'elles s'appliquent aux situations transnationales, sont contraires à l'article 8 de la directive « fusions ». Il en déduit que, dans un litige relatif à un échange impliquant des titres d'une société établie dans un autre Etat membre, ces dispositions devraient être laissées inappliquées, et qu'il en résulte une discrimination à rebours au détriment des échanges portant exclusivement sur des titres de sociétés françaises, comme en l'espèce.

Il résulte de vos décisions *Technicolor* et *Metro Holding* que deux conditions sont requises pour que vous puissiez prendre en compte la directive invoquée, alors même que le litige concerne une situation purement interne.

Vous exigez, d'une part, que les dispositions critiquées aient eu pour objet, en tant qu'elles visent les situations régies par le droit de l'Union, de transposer la directive invoquée. Tel est bien le cas ici du paragraphe V de l'article 24 de la loi<sup>4</sup> du 26 juillet 1991 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, dont sont issues les dispositions visées par la QPC. Les travaux préparatoires de la loi sont, il est vrai, assez peu diserts puisque le Gouvernement avait eu recours à l'article 49-3 de la Constitution. On apprend toutefois, à la lecture des rapports de M. Alain Richard, député, et de M. Roger Chinaud, sénateur, que les modifications apportées se sont donné pour objet de mettre en place une procédure unique et simplifiée de report d'imposition, applicable quelle que soit la nature des titres échangés et quelle que soit la situation du contribuable (rapport Sénat, n° 410, déposé le 20 juin 1991, p. 144), et qu'il était question, ce faisant, de gommer la différence observée avec le régime commun arrêté « pour la Communauté européenne par la directive du Conseil 90/434/CEE du 23 juillet 1990 », celle-ci devant être transposée avant le 1<sup>er</sup> janvier 1992 (rapport AN n° 2084, déposé le 6 juin 1991, p. 192). Vous avez donc affaire à des dispositions qui ont été prises notamment pour transposer une directive ou, à tout le moins pour apporter les modifications nécessaires à la législation existante dans la perspective de l'expiration du délai de transposition.

Vous recherchez, d'autre part, si le législateur a eu l'intention de traiter de la même manière les opérations transnationales, régies par le droit de l'Union, et les situations domestiques auxquelles il a étendu les dispositions prises pour la transposition de la directive invoquée. Il en va ainsi lorsque cette directive est invoquée à des fins d'interprétation comme dans l'affaire *Technicolor*, mais également, ce qui est moins facile à justifier à nos yeux, lorsqu'elle l'est à des fins d'exclusion, comme dans l'affaire *Metro Holding*. Cette seconde condition est, en tout état de cause, remplie en l'espèce, dès lors que les dispositions législatives critiquées par M. B... visent tout autant les opérations d'échange de titres émis par des sociétés d'Etats membres différents que celles impliquant des titres émanant de sociétés strictement françaises. Cette considération objective est, à nos yeux, suffisante pour tenir pour acquis que le législateur n'a pas entendu traiter différemment les opérations nationales et les opérations transfrontalières. Cette volonté, du reste, est confirmée par les travaux préparatoires de la loi qui, nous vous l'avons dit, attestent de la volonté d'effacer les divergences possibles avec le régime issu de la directive « fusions ».

Pour le reste, il est une particularité qui rend impossible l'application immédiate des jurisprudences *Technicolor* ou *Metro Holding* dans le présent litige et fait tout l'intérêt de

---

<sup>4</sup> n° 91-716

l'affaire. Elle tient à ce que l'article 8 de la directive qu'invoque le requérant est si peu clair qu'il n'est guère possible que vous puissiez prendre sur vous de juger, soit qu'il est compatible avec les dispositions législatives critiquées, soit qu'il ne l'est pas.

Il est soutenu, à cet égard, que les dispositions combinées du paragraphe 4 du I ter de l'article 160 et du II de l'article 92 B du CGI instituent un mécanisme de report d'imposition, là où l'article 8 de la directive exige un mécanisme de sursis d'imposition.

Les deux mécanismes se distinguent, vous le savez, en ce que le sursis assure la parfaite neutralité, sur le plan fiscal, de l'opération d'échange de titres qui est considérée comme purement intercalaire. Il repose sur une fiction qui veut que les titres reçus lors de l'échange auraient été constamment détenus par leur acquéreur depuis la date où ils sont entrés dans le patrimoine du vendeur, et achetés par l'acquéreur à la valeur à laquelle le vendeur les a lui-même acquis. Le but est ainsi d'effacer les conséquences fiscales de la cession à laquelle est normalement assimilée l'opération d'échange de titres. La plus-value réalisée au stade de l'échange n'est donc pas imposable en tant que telle ; seule l'est la plus-value réalisée à l'occasion de la cession des titres reçus lors de l'échange, laquelle constitue un gain unique soumis à un régime fiscal unique (v. à propos du sursis institué par les articles 210 A et B du CGI : 20 mars 2013, *ministre c. Société Générale*, n° 349669, RJF 2013, n° 594 ; Rec., p. 54 ; concl. E. Cortot-Boucher, BDCF 2013, n° 69).

A l'inverse, le mécanisme du report d'imposition identifie clairement la plus-value d'échange qui est « *crystallisée* » à la date de sa réalisation. L'assiette de cette plus-value est ainsi figée à la date de l'échange, et seule son imposition est reportée à la date de la cession des titres reçus lors de l'échange. Si les modalités d'imposition de la plus-value, notamment le taux d'imposition, sont déterminées compte tenu des textes en vigueur à la date de la cession, le principe de l'imposition de la plus-value et son assiette sont, en revanche, définitivement arrêtés à la date de l'échange. Ainsi que l'indique votre décision C... du 10 avril 2002 (n° 226886, RJF 2002, n° 788 ; concl. G. Bachelier, BDCF 2002, n° 95), le report d'imposition a pour effet « *de permettre, par dérogation à la règle suivant laquelle le fait générateur de l'imposition d'une plus-value est constitué au cours de l'année de sa réalisation, de la rattacher à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition* ». Il conduit ainsi à distinguer le fait générateur de la plus-value imposable, constitué par l'échange de titres, et le fait générateur de l'imposition de cette plus-value, constitué par la cession de ces titres.

Il ne fait guère de doute que les dispositions combinées du paragraphe 4 du I ter de l'article 160 et du II de l'article 92 B du CGI ont bien institué un mécanisme de report d'imposition. Outre que leur lettre prévoit que l'imposition de la plus-value réalisée en cas d'échange de titres peut être « *reportée* » au moment où s'opérera la cession des titres reçus lors de l'échange, vous avez pris parti en faveur de cette interprétation dans une décision *ministre c. N...* du 28 mars 2004 (n° 256090, RJF 2004, n° 888 ; concl. G. Bachelier, BDCF 2004, n° 106).

Vous en avez déduit que, lorsque le contribuable transfère son domicile à l'étranger après l'échange et ne réside plus en France au moment où il procède à la cession des titres reçus lors de l'échange, la plus-value d'échange, cristallisée, reste imposable en France. Cette position a d'abord été prise, *obiter dictum*, dans une décision du 1<sup>er</sup> février 2012, *M...* (n° 330006, RJF

2012, n° 363). Vous avez été proches de la confirmer dans une décision jugeant que la convention fiscale franco-allemande ne faisait pas obstacle à l'imposition par la France d'une plus-value placée en report d'imposition à l'occasion de la cession, par un contribuable ayant transféré son domicile fiscal outre-rhin, de titres reçus lors d'un échange. Vous aviez toutefois laissé alors pendante la question de savoir si la loi fiscale française autorisait l'imposition de cette plus-value (3 décembre 2014, *ministre c. G...*, n° 364605, RJF 2015, n° 208). Cette interrogation a finalement été levée par une décision du 2 mars 2015, *U...* (n° 354932) qui a jugé que les dispositions du I ter de l'article 160 du CGI avaient pour effet de permettre, par dérogation à la règle suivant laquelle le fait générateur de l'imposition d'une plus-value est constitué au cours de l'année de sa réalisation, de la rattacher à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition, l'Etat d'imposition de la plus-value placée en report s'entendant de celui dont le contribuable était résident au moment de la réalisation de cette plus-value. Telle qu'interprétées par votre jurisprudence, les dispositions combinées du paragraphe 4 du I ter de l'article 160 et du II de l'article 92 B du CGI instituent donc bien un mécanisme de report d'imposition qui préserve le pouvoir d'imposition de la France à l'égard de la plus-value d'échange réalisée par l'un de ses résidents, alors même que l'intéressé a transféré son domicile fiscal hors de France à la date où il procède à la cession des titres reçus lors de l'échange, comme c'est le cas en l'espèce.

Il est beaucoup plus hasardeux, en revanche, de prendre parti sur l'exigence qui découle de l'article 8 de la directive « fusions », dont les dispositions législatives contestées assurent la transposition. Le premier paragraphe de cet article, en effet, énonce que l'attribution, à l'occasion d'une fusion, d'une scission, d'un échange d'actions, de titres d'une société à un associé de la société apporteuse, en échange de titres représentatifs du capital social de cette dernière société, ne doit, par elle-même, entraîner aucune imposition sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values de cet associé. Le second paragraphe, quant à lui, dispose que : « *L'application du paragraphe 1 n'empêche pas les États membres d'imposer le profit résultant de la cession ultérieure des titres reçus de la même manière que le profit qui résulte de la cession des titres existant avant l'acquisition* ».

Selon le requérant, ces dispositions feraient obstacle à ce que l'échange de titres soit considéré comme le fait générateur d'une plus-value imposable, celui-ci ne pouvant intervenir qu'à la date de la cession des titres reçus lors de l'échange. Elles s'opposeraient ainsi à la cristallisation de la plus-value d'échange, et imposeraient de ne connaître que la plus-value de cession des titres reçus lors de l'échange. Elles conduiraient donc, lorsque le contribuable n'est plus soumis à la juridiction fiscale française à la date où a lieu la cession, à priver la France du pouvoir d'imposer la plus-value d'échange, alors même que le contribuable était résident français lorsque l'échange a été réalisé.

Vous ne trouverez ni dans la directive, ni dans la jurisprudence de la Cour de justice, de quoi confirmer ou invalider cette thèse. Il résulte certes du paragraphe 1 de l'article 8 que l'imposition de la plus-value réalisée lors d'un échange de parts sociales par les associés auxquels sont remis les titres est, en principe, interdite. Dans un arrêt *Kofoed* du 5 juillet 2007 (CJCE aff. 321/05, RJF 2007, n° 1185, points 24 et 35), la Cour de justice a confirmé cette lecture. Elle a en outre affirmé l'existence d'un principe de neutralité fiscale prévue en faveur des associés de la société acquise dans un arrêt *A.T. c. Finanzamt Stuttgart-Körperschaften* du 11 décembre 2008 (CJCE aff. 285/07, RJF 2009, n° 421, point 26).

Il est encore possible de tenir pour acquis que le paragraphe 2 introduit un tempérament à l'interdiction faite aux Etats d'imposer la plus-value d'échange. Mais les certitudes vacillent à la lecture de ce paragraphe 2, dont il est difficile de percevoir la portée exacte. Comment faut-il comprendre, en effet, l'autorisation faite aux Etats membres de taxer la plus-value de cession des titres reçus lors de l'échange « *de la même manière que le profit qui résulte de la cession des titres existant avant l'acquisition* » ? Faut-il y voir une référence aux titres remis lors de l'échange et aux modalités selon lesquelles la plus-value de cession de ces titres aurait été imposée, s'ils avaient été vendus et non échangés ? Faut-il en déduire que le pouvoir d'imposition de l'Etat qui aurait pu taxer la plus-value des titres remis lors de l'échange est définitivement acquis et reporté, au moins pour partie, sur la plus-value de cession ?

Il n'y a à ces interrogations pas de réponse nette, mais seulement des signaux contradictoires. Certes, la Cour de justice a pris parti sur la portée du principe de neutralité dans les opérations de fusion, de scission et d'apports d'actifs, qui sont visés par l'article 4 de la directive et ne diffèrent des opérations d'échange qu'en ce qu'ils conduisent à la remise de titres à la société apporteuse, et non à ses associés. Dans un arrêt du 19 décembre 2012, *3D I Srl* (CJUE aff. C-207/11, RJF 2013, n° 376), relatif aux apports, elle a ainsi jugé que l'impératif de neutralité ne pouvait pas aboutir à une exonération définitive de la plus-value afférente aux biens apportés, la directive n'établissant qu'un régime de report d'imposition, lequel, tout en évitant que l'apport ne donne lieu par lui-même à une imposition, sauvegarde les intérêts financiers de l'Etat de la société apporteuse en assurant l'imposition de ces plus-values au moment de leur réalisation effective.

Il peut sembler tentant de transposer cette jurisprudence aux opérations d'échange de titres. Le quatrième considérant de la directive, en effet, fixe comme objectif commun aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges de titres non seulement d'éviter une imposition immédiate du gain réalisé à l'occasion d'opérations qui, par nature, ne dégagent aucune liquidité, mais aussi de sauvegarder les intérêts financiers de l'Etat de la société apporteuse ou acquise.

Mais en l'état actuel, la Cour de justice n'a pas fait cette transposition, et le huitième considérant de la directive « *fusions* », qui concerne précisément les échanges de titres, ne dit rien de la préservation des intérêts financiers de l'Etat habilité à taxer l'associé auquel sont remis les titres lors de l'échange, contrairement au sixième considérant, relatif aux fusions, scissions et apports d'actifs, lequel fait expressément référence au pouvoir d'imposition de l'Etat de la société apporteuse. Enfin, les conclusions de Mme Sharpston sur l'arrêt *A. T.* précité vont contre l'idée que l'article 8 de la directive autoriserait la cristallisation de la plus-value d'échange. On y lit en effet que « *l'objectif de l'article 8 (...) de la directive est simplement de reporter l'impôt à la date de réalisation des actifs. Il n'est pas de garantir qu'un impôt sera toujours perçu à cette occasion. C'est de la valeur des actifs au moment de leur cession que dépendra l'existence ou non d'une charge fiscale* » (point 40). Une telle interprétation de l'article 8 est incompatible avec la notion même de cristallisation de la plus-value d'échange, qui implique au contraire que l'imposition de celle-ci soit assurée à l'Etat qui est compétent pour y procéder, quelle que soit la valeur des titres en cause au moment de leur cession. Il existe donc un doute sur la portée du principe de neutralité institué par l'article 8 de la directive « *fusions* » et sur les modalités selon lesquelles il doit être mis en œuvre en cas de transfert de la résidence fiscale de l'associé postérieur à l'échange, mais antérieur à la cession des titres.

Compte tenu de l'obscurité de l'article 8 de la directive, vous n'êtes ni en mesure de faire des articles 92 B et 160 du CGI une interprétation neutralisante qui vous permettrait d'éviter le renvoi de la QPC dont vous êtes saisis, comme dans la décision précitée *Technicolor*, ni en situation de juger qu'il y a lieu de laisser inappliquées les dispositions critiquées en tant qu'elles visent des situations transnationales, et donc de transmettre cette même QPC au Conseil constitutionnel, comme vous l'avez fait dans la décision *Metro Holding*. Seule une question préjudicielle à Cour de justice de l'Union européenne pourrait permettre de lever les doutes sur ce point.

\*

Cette configuration inédite pose deux questions, qui ont justifié que l'affaire soit inscrite au rôle de votre formation de jugement. D'abord, qui, du Conseil constitutionnel ou de vous-mêmes, doit poser la question préjudicielle requise pour clarifier l'interprétation de l'article 8 de la directive « fusions » ? Ensuite, à supposer que vous estimiez devoir poser cette question préjudicielle, ainsi que nous allons vous le proposer, quel sort devez vous réserver à la QPC dans l'attente de la réponse de la Cour de justice ?

Avant de répondre à ces interrogations, il n'est pas inutile de rappeler brièvement les données de base de l'équation juridique qui vous est posée.

Avec la loi constitutionnelle<sup>5</sup> du 23 juillet 2008, la voie de droit nouvelle ouverte pour contester la constitutionnalité de la loi déjà promulguée a été placée au plus haut niveau de la hiérarchie des normes. L'article 61-1 de la Constitution, vous le savez, énonce ainsi que : « *Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé* ».

Outre le principe même de l'ouverture d'une voie de droit nouvelle, ces dispositions consacrent le monopole du Conseil constitutionnel pour statuer sur les recours qui sont amenés à l'emprunter, le rôle de « *filtre* » des juridictions suprêmes, judiciaire et administrative, et l'existence d'un « *délai déterminé* » dans lesquelles celles-ci doivent se prononcer sur le renvoi de la question posée au Conseil constitutionnel.

Les autres caractéristiques du régime juridique auquel obéit la QPC ont, quant à elles, été fixées par la loi organique<sup>6</sup> du 10 décembre 2009, relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution, qui a modifié l'ordonnance<sup>7</sup> du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel. Il en va ainsi, en particulier, du caractère prioritaire de la question de constitutionnalité susceptible d'être renvoyée au Conseil constitutionnel, lequel résulte, pour les juridictions ordinaires, de l'article 23-2 de l'ordonnance de 1958, et pour les juridictions suprêmes, de l'article 23-5. Ce caractère exige que, lorsqu'elle est saisie de moyens contestant la conformité d'une disposition législative, d'une part, aux droits et libertés garantis par la

---

<sup>5</sup> n° 2008-724

<sup>6</sup> n° 2009-1523

<sup>7</sup> n° 58-1067

Constitution et, d'autre part, aux engagements internationaux de la France, la juridiction intéressée doit se prononcer par priorité sur la transmission au Conseil d'Etat ou à la Cour de cassation ou, selon le cas, sur le renvoi au Conseil constitutionnel de la question de constitutionnalité. Il définit donc un ordre d'examen des moyens lorsqu'une loi est critiquée à la fois sur le terrain constitutionnel et sous l'angle conventionnel.

La loi organique prise pour l'application de l'article 61-1 de la Constitution définit, par ailleurs, la durée du « *délai déterminé* » prévu par cet article. Celle-ci est fixée à trois mois, par l'article 23-4 lorsque la QPC est transmise par une juridiction du fond, et par l'article 23-5 lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, elle a été directement soulevée devant l'une des deux juridictions suprêmes. Si celles-ci ne se sont pas prononcées à l'expiration de ce délai, la question est transmise au Conseil constitutionnel en vertu de l'article 23-7. Dans la décision par laquelle il a statué sur la conformité à la Constitution de cet article, le Conseil constitutionnel a précisé que cette transmission avait lieu de plein droit : la juridiction en cause est dessaisie automatiquement, sans qu'il soit besoin au demandeur de saisir le Conseil constitutionnel<sup>8</sup> (Cons. const. 3 décembre 2009, *Loi organique relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution*, n° 2009-595 DC, point 27). Enfin, l'article 23-10 de l'ordonnance organique impose également au Conseil constitutionnel de statuer dans un délai de trois mois sans toutefois prévoir de dessaisissement.

Ces rappels étant faits, vous pouvez en venir à la première question que pose l'affaire, qui consiste à déterminer qui doit poser la question préjudicielle requise pour clarifier l'interprétation de l'article 8 de la directive « *fusions* » : vous, dans le cadre de votre office de juge du filtre, ou le Conseil constitutionnel à l'occasion de l'examen de la QPC que vous lui auriez préalablement transmise ?

Nous pensons que c'est à vous qu'il revient de poser cette question pour trois raisons, qui sont tirées, respectivement, de la Constitution, telle qu'interprétée par le Conseil constitutionnel, du droit de l'Union européenne, et de considérations liées à la bonne administration de la justice.

**a)** La première raison qui nous détermine tient à ce que, compte tenu de l'objet particulier de la question préjudicielle requise en l'espèce, la Constitution, telle qu'interprétée par le Conseil constitutionnel, vous désigne comme le juge naturellement compétent pour la poser. Elle vous désigne en effet, à notre avis, à un double titre.

(i) D'une part, cette question préjudicielle est nécessaire pour apprécier le caractère sérieux de la QPC dont vous êtes saisis.

L'enjeu est en effet de savoir si une interprétation neutralisante de la loi nationale au regard de la directive « *fusions* » est possible, ce qui vous amènera à juger la QPC non sérieuse, ou si, au contraire, la loi nationale doit être laissée inappliquée en tant qu'elle vise des situations transnationales, ce qui vous conduira à regarder comme sérieux le moyen tiré de ce que cette loi méconnaît le principe constitutionnel d'égalité, et donc à transmettre la QPC de M. B... au Conseil constitutionnel. La question préjudicielle est donc une sorte de nécessité de

---

<sup>8</sup> Cette option avait été envisagée par le professeur G. Carcassonne, mais n'a pas été retenue (v. rapport n° 1898 de M. Warsmann, p. 148).

l'instruction de la QPC qui s'impose pour déterminer la portée exacte de la loi et délimiter son champ d'application.

Cette opération relève à notre avis clairement de l'office de juge du filtre que vous a confié l'article 61-1 de la Constitution. Elle est en effet un préalable à l'opération intellectuelle par laquelle le juge va se demander si la question de la conformité de la loi à la Constitution est sérieuse ou non, et donc décider s'il y a lieu ou non de la transmettre au Conseil constitutionnel.

Il serait faux de croire, en effet, que le besoin de question préjudicielle rend la QPC automatiquement sérieuse. Ce n'est que dans l'hypothèse où la réponse de la Cour de justice conduirait à constater que la loi nationale est contraire à la directive invoquée, et doit donc être laissée inappliquée, qu'il y aurait lieu à transmission de la QPC au Conseil constitutionnel. A l'inverse, si la réponse de la Cour permet une interprétation neutralisante de la loi, il n'y aura pas lieu à cette transmission, ainsi que l'illustre la décision précitée *Technicolor*. Il entre donc dans les missions qui vous ont été confiées par le Constituant d'interroger la Cour de justice, tout comme de prendre en compte sa réponse.

(ii) La question préjudicielle requise en l'espèce, d'autre part, a pour objet de trancher une question de conventionnalité de la loi, et non de constitutionnalité de celle-ci.

Dans la logique des décisions *Metro Holding*, nous vous l'avons dit, la confrontation de la loi nationale à la directive n'est nécessaire qu'à des fins de comparaison avec la situation ayant donné lieu au litige proprement dit. Cette confrontation ouvre donc un débat qui diffère de celui mené dans le cadre de la QPC. En particulier, la norme de référence invoquée dans le cadre de la QPC n'est pas celle sur laquelle le juge, le cas échéant, se fondera pour exclure l'application de la loi nationale dans le cadre d'un raisonnement du type de celui tenu dans les décisions *Metro Holding*. Il s'appuiera en effet sur une directive, en l'espèce la directive « fusions », alors que la QPC invoque uniquement le principe d'égalité.

Il faut y insister, en effet, cette QPC n'est pas fondée sur l'article 88-1 de la Constitution, dont il résulte une exigence constitutionnelle de transposition des directives. Vous ne sauriez donc considérer que la question préjudicielle à la Cour de justice s'impose du fait de ce que, par exception, la directive « fusions » devrait tenir lieu de norme de référence du contrôle de constitutionnalité des articles 92 B et 160 du CGI. Cette question préjudicielle résulte seulement de la nécessité d'accomplir un travail d'explicitation du droit applicable à une situation invoquée par le requérant à titre de point de comparaison hypothétique.

Ce travail d'élucidation, dès lors qu'il amène à prendre parti sur une question de conventionnalité de la loi, relève naturellement de votre compétence. En vertu de la jurisprudence dite « *IVG* » du 15 janvier 1975 (Cons. const., *Loi relative à l'interruption volontaire de grossesse*, n° 74-54 DC, points 2 à 7), étendue au contrôle *a posteriori* exercé dans le cadre des QPC par une décision du 3 février 2012 (Cons. const. *Mohammed Akli B*, n° 2011-217 QPC, point 3), le Conseil constitutionnel se déclare en effet incompétent pour examiner la compatibilité d'une loi avec les engagements internationaux et européens de la France. Selon cette ligne constamment appliquée, un grief tiré du défaut de compatibilité d'une disposition législative aux engagements internationaux et européens de la France n'est pas regardé comme un grief d'inconstitutionnalité, et seules les juridictions administratives et

judiciaires sont compétentes pour en connaître (v. par exemple Cons. const. 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*, n° 2010-605 DC, point 10). L'article 55 de la Constitution s'analyse ainsi comme une règle de conflit de normes dans le système moniste voulu par le Constituant, et non comme une règle de validité constitutionnelle des lois. Il en résulte qu'il vous revient de poser la question préjudicielle que nécessite la présente affaire.

Il y aurait, du reste, quelque paradoxe à considérer qu'il revient au Conseil constitutionnel de poser cette question préjudicielle, requise pour trancher une question de conventionnalité de la loi, alors qu'il s'abstient avec constance de tout renvoi préjudiciel lorsqu'il procède au contrôle de constitutionnalité la loi.

Même lorsque l'article 88-1 de la Constitution est invoqué à l'encontre d'une loi de transposition, en effet, le Conseil constitutionnel s'interdit le renvoi préjudiciel à la Cour de justice, alors pourtant, nous vous l'avons dit, qu'il juge que la transposition en droit interne d'une directive communautaire résulte d'une exigence constitutionnelle issue de cet article. Si, à ses yeux, une loi de transposition ne doit contredire ni les dispositions, ni l'objectif général de la directive qu'elle a pour objet de transposer, il se limite ainsi sur ce point, dans le cadre du contrôle qu'il exerce *a priori*, à la recherche d'une erreur de transposition manifeste, compte tenu du bref délai dont il dispose (Cons. const. 27 juillet 2006, *Loi relative au droit d'auteur et aux droits voisins dans la société de l'information*, n° 2006-540 DC, points 17 et 18 ; et pour un exemple d'application positive : Cons. const. 30 novembre 2006, *Loi relative au secteur de l'énergie*, n° 2006-543 DC).

Alors même qu'il n'est pas enserré dans les mêmes contraintes de temps lorsqu'il statue *a posteriori*, le Conseil constitutionnel a pourtant retenu une ligne encore plus stricte dans ce cadre. Il juge, d'une part, que l'article 88-1 de la Constitution ne protège aucun droit ou liberté que la Constitution garantit et, par suite, ne peut pas être utilement invoqué à l'appui d'une QPC (Cons. const. 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*, n° 2010-605 DC, point 19). Il n'assume donc pas, lors de l'examen des QPC, le contrôle d'erreur manifeste de transposition auquel il se livre *a priori* et il exclut que les directives européennes puissent être au nombre des normes de référence de son contrôle.

D'autre part, quand l'examen de la constitutionnalité d'une loi de transposition l'amène indirectement à apprécier la validité de la directive transposée au regard du droit primaire de l'Union, le Conseil constitutionnel regarde la directive en cause comme un écran et ne procède donc à un contrôle de la loi que si un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France est invoqué. Saisi d'une QPC visant les dispositions d'une loi de transposition et ne mettant en cause aucune règle ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France, il juge ainsi qu'il n'y a pas lieu d'y statuer et s'abstient de renvoyer à la Cour de justice, à titre préjudiciel, la question de la validité de la directive transposée au regard du droit primaire de l'Union (Cons. const. 17 décembre 2010, *Kamel D.*, n° 2010-79 DC, point 3 et 4).

A vrai dire, il existe tout de même un précédent dans lequel le Conseil constitutionnel a interrogé la Cour de justice à titre préjudiciel, en la décision du 4 avril 2013, *Jérémy F.* (n° 2013-314P QPC). A la suite d'un renvoi de la Cour de cassation, le Conseil constitutionnel

s'était en effet trouvé saisi d'une QPC visant l'article 695-46 du code de procédure pénale qui fixe la procédure applicable aux décisions prises par l'autorité judiciaire après remise aux autorités d'un autre Etat membre d'une personne arrêtée en France en vertu d'un mandat d'arrêt européen délivré sur le fondement de la décision cadre<sup>9</sup> du 13 juin 2002. Cet article était critiqué au regard de l'article 88-2 de la Constitution, selon lequel « [la] loi fixe les règles relatives au mandat d'arrêt européen en application des actes pris par les institutions de l'Union européenne ». S'il met à l'abri de toute critique constitutionnelle les dispositions législatives prises pour l'application des textes européens relatifs au mandat d'arrêt européen, l'article 88-2, en revanche, ne protège nullement celles qui procèdent de la marge de manœuvre laissée aux Etats membres pour l'application de ces textes. Pour statuer sur la QPC dont il était saisi, le Conseil constitutionnel devait donc déterminer si les dispositions législatives contestées découlaient nécessairement de la décision cadre de 2002. Les termes de celle-ci n'étant pas clairs, il a estimé nécessaire d'interroger au préalable la Cour de justice pour qu'elle statue à titre préjudiciel et en urgence sur l'interprétation de la décision cadre de 2002. Au vu de la réponse de la Cour, il s'est prononcé sur la QPC dont il était saisi, après avoir sursis à statuer, par une seconde décision du 14 juin 2013.

Cet exemple isolé nous paraît toutefois très lié au fait que la norme constitutionnelle invoquée, l'article 88-2, fait un renvoi exprès à un acte du droit de l'Union. Cette particularité rendait la question préjudicielle à laquelle le Conseil constitutionnel a eu recours nécessaire pour interpréter la norme constitutionnelle elle-même. La ligne dégagée à cette occasion ne nous paraît pas susceptible d'être appliquée en l'espèce, alors que la nécessité d'une question préjudicielle à la Cour de justice provient, non pas d'une difficulté d'interprétation d'une disposition constitutionnelle, mais du besoin de clarifier la portée de la loi et la délimitation de son champ d'application.

**b)** La deuxième raison qui nous conduit à vous proposer de poser vous-mêmes la question préjudicielle requise en l'espèce tient aux exigences issues du droit de l'Union européenne.

Nous pensons en effet qu'une jurisprudence par laquelle vous vous interdiriez par principe, dans certaines configurations, de poser une question préjudicielle à la Cour de justice alors qu'elle vous paraît nécessaire pour trancher un litige pendant devant vous serait vraisemblablement contraire à l'article 267 du TFUE.

Vous savez en effet que, si cet article offre aux juridictions nationales la faculté de poser à la Cour de justice une question relative à l'interprétation ou à la validité du droit de l'Union, primaire ou dérivé, dès lors qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre leur jugement, il en va différemment pour les juridictions suprêmes. Celles-ci, en effet, sont tenues de saisir la Cour de justice à titre préjudiciel sauf si l'acte à interpréter est clair (CJCE 6 octobre 1982, *CILFIT*, aff. 283/81).

Il est bien évident que cette obligation s'impose à vous, même après l'intervention de la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 instituant la voie de droit nouvelle que constitue la QPC. Vous demeurez en effet une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne. Le Conseil constitutionnel n'est saisi sur le

---

<sup>9</sup> n° 2002/584

fondement de l'article 61-1 de la Constitution que par voie d'exception dans le cadre des litiges qui sont pendants devant vous et il ne constitue pas une instance de recours contre les décisions que vous rendez, y compris les décisions refusant de lui transmettre une QPC.

Dans ces conditions, il vous est à notre avis impossible de vous délivrer de l'obligation de poser une question préjudicielle lorsque celle-ci est nécessaire, comme en l'espèce, afin de trancher un litige pendant devant vous. Ce faisant, vous iriez contre la jurisprudence de la Cour de justice.

Dans l'arrêt du 22 juin 2010, *Melki et Abdeli* (aff. C-188/10 et C-189/10) par lequel elle a été amenée à se prononcer sur la compatibilité avec l'article 267 du TFUE de la loi organique de 2009 précisant la procédure d'examen des QPC, à la suite d'un renvoi préjudiciel décidé par la Cour de cassation, la Cour de justice a en effet dit pour droit que l'article 267 s'oppose à une législation ou une jurisprudence d'un Etat membre « *qui a pour conséquence d'empêcher, tant avant la transmission d'une question de constitutionnalité à la juridiction chargée d'exercer le contrôle de constitutionnalité des lois que, le cas échéant, après la décision de cette juridiction, (...) les autres juridictions nationales d'exercer leur faculté ou de satisfaire à leur obligation de saisir la Cour de questions préjudicielles* » (v. également point 45).

Dans un récent arrêt du 5 avril 2016, *Puligienica Facility Esco Spa* (aff. C-689/13), elle vient de rappeler, de manière encore plus nette et en grande chambre, la force de l'obligation de renvoi préjudiciel qui s'impose aux juridictions suprêmes. La Cour de justice a en effet jugé que l'article 267 du TFUE s'oppose à ce que le droit national d'un Etat membre, par une disposition écrite ou une règle jurisprudentielle, oblige une chambre d'une juridiction statuant en dernier ressort, lorsqu'elle ne partage pas l'orientation définie par une décision de l'assemblée plénière de cette juridiction, à renvoyer cette question à l'assemblée plénière en cause et soit ainsi empêchée de s'adresser à titre préjudiciel à la Cour de justice.

Cette ligne se place dans le droit fil d'une jurisprudence qui garantit aux juridictions nationales « *la faculté la plus étendue de saisir la Cour si elles considèrent qu'une affaire pendante devant elles soulève des questions comportant une interprétation ou une appréciation en validité des dispositions du droit de l'Union nécessitant une décision de leur part* » (CJCE 27 juin 1991, *Mecanarte – Metalurgica da Lagoa Lda*, aff. C-348/89, points 44 et 46). Elle trouve sa source dans l'arrêt *Simmenthal* du 9 mars 1978 (CJCE, aff. C-106/77) qui prescrit au juge national chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, le droit de l'Union européenne d'assurer le plein effet de celui-ci.

Si la Cour de justice a néanmoins blanchi la QPC telle qu'aménagée par le législateur organique français dans l'arrêt *Melki et Abdeli*, c'est d'ailleurs au bénéfice d'une interprétation souple de la loi organique de 2009 que, de concert avec votre voisin de la rue Montpensier, vous lui aviez vous-mêmes suggérée. Par la décision précitée du 12 mai 2010, dite « *Jeux d'argent et de hasard en ligne* », le Conseil constitutionnel a ainsi jugé que « *l'article 61-1 de la Constitution pas plus que les articles 23-1 et suivants de l'ordonnance du 7 novembre 1958 (...) ne font obstacle à ce que le juge saisi d'un litige dans lequel est invoquée l'incompatibilité d'une loi avec le droit de l'Union européenne fasse, à tout moment, ce qui est nécessaire pour empêcher que des dispositions législatives qui feraient obstacle à la pleine efficacité des normes de l'Union soient appliquées dans ce litige* » (Cons. const. *Loi relative à l'ouverture la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de*

*hasard en ligne* n° 2010-605 DC, point 14 et 15). Deux jours plus tard, vous avez repris à votre compte cette même interprétation, quoique sous une formulation légèrement différente, dans une décision *R...* (14 mai 2010, n° 312305, Rec., p. 165).

Vous n'aurez donc pas à craindre, en choisissant de vous désigner pour poser la question préjudicielle requise en l'espèce, de porter atteinte au caractère prioritaire de la QPC. Les décisions *R...* et « *Jeux d'argent et de hasard en ligne* » prennent acte, en effet, de ce que, même du point de vue du droit interne, la loi organique de 2009 ne prime pas sur l'article 267 du TFUE et doit être écartée si elle le méconnaît, en l'absence d'écran constitutionnel (4 octobre 2000, *E...*, n° 200724, Rec., p. 384 ; 26 janvier 2011, *G...*, n° 334792, Rec., T. p. 1040 ; 6 avril 2016, *L...*, n° 380570, à paraître au recueil). Vous en avez d'ailleurs tiré les conséquences dans une décision *D...* du 8 octobre 2010 (n° 338505, Rec., p. 371) par laquelle vous vous êtes autorisés à statuer, pour la rejeter en l'espèce, sur une demande de renvoi préjudiciel à la Cour de justice avant de décider de transmettre au Conseil constitutionnel une QPC visant une loi de transposition. Cette ligne vaut *a fortiori* lorsque, comme en l'espèce, la question préjudicielle requise est en quelque sorte enchâssée dans la QPC. Dans cette configuration particulière, en effet, le caractère prioritaire de la QPC n'est pas directement mis en cause par le fait de poser une question préjudicielle puisque celle-ci l'est notamment pour les besoins de l'examen du moyen de constitutionnalité, qui demeure donc celui dont le juge s'occupe en premier.

c) Enfin, la troisième et dernière série de raisons qui nous conduit à penser qu'il vous revient de poser la question préjudicielle requise en l'espèce tient à des considérations de bonne administration de la justice.

Il nous paraît en effet dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de limiter, autant que possible, les divergences procédurales qui pourraient naître, du fait de l'ouverture faite par les décisions *Metro Holding*, entre les litiges relatifs à des situations internes et ceux concernant des situations transnationales régies par le droit de l'Union européenne, dans lesquels vous êtes évidemment désignés pour poser la question préjudicielle requise. Même quand le recours à la QPC s'impose pour contourner l'obstacle que représente la délimitation du champ d'application d'une directive, l'épicentre du débat contentieux se situe bien, en toute hypothèse, sur le terrain du droit de l'Union européenne.

Il y a donc quelque paradoxe à ce que, par l'effet du recours à la QPC, ce débat soit examiné par priorité à l'occasion de litiges relatifs à des situations internes dans lesquels la situation transnationale n'est envisagée que de manière abstraite et à titre de point de comparaison hypothétique. Il n'est pas difficile de se convaincre que le juge, s'il était libre de son choix, préférerait se saisir de la question de conventionnalité en cause dans un litige où elle se poserait sans détour et où elle serait éclairée par des considérations de fait de nature à améliorer sa compréhension des choses.

Ce choix ne vous est certes pas ouvert, compte tenu du délai institué par le législateur organique qui enserme dans des contraintes de temps strictes le traitement des QPC. Mais il vous appartient en revanche de ne pas accroître les conséquences qu'emporte l'éviction des litiges relatifs à des situations transnationales au bénéfice de ceux concernant des situations domestiques en alignant, autant que faire se peut, les conditions dans lesquelles est posée la question préjudicielle qui se trouve être nécessaire à leur résolution.

Il nous paraît du reste logique que ce soit la juridiction chargée du litige au principal qui pose la question préjudicielle requise, et non celle interrogée par voie d'exception, dans le cadre d'une voie de droit spéciale. Lorsque vous êtes saisis d'une demande d'avis présentée sur le fondement de l'article L. 113-1 du CJA portant sur l'interprétation du droit de l'Union européenne, vous vous absteniez ainsi d'effectuer vous-mêmes le renvoi préjudiciel qui, le cas échéant, s'impose et vous laissez au tribunal ou à la cour qui vous a saisis le soin d'y procéder lui-même (Avis Section 4 février 2000, *M...*, n° 113321, Rec., p. 28 ; concl. G. Goulard, AJDA 2000, p. 554 ; et pour une application récente : Avis 23 mai 2011, *Société Santander Asset Management SCIIC SA et autres*, n° 344678 à 344687, Rec., p. 257). Nous vous invitons à procéder de la même manière dans la configuration de l'espèce.

\*

Si vous êtes d'accord pour renvoyer vous-mêmes à la Cour de justice la question préjudicielle nécessaire au jugement du présent litige, vous devrez alors vous interroger sur le sort qu'il convient de réserver à la QPC dont vous êtes saisis. C'est la seconde question que pose l'affaire qui vous occupe ce matin.

Il n'y a aucun espoir à nourrir sur le fait que vous puissiez obtenir la réponse de la Cour de justice dans le délai de trois mois qui vous est imparti pour statuer sur la QPC de M. B... en vertu de l'article 23-5 de l'ordonnance organique de 1958, lequel expire le 2 juin prochain.

En 2014, la durée moyenne de traitement des renvois préjudiciels s'est en effet établie à 15 mois (CJUE, Communiqué de presse n° 27/15 du 3 mars 2015). La procédure d'urgence, à laquelle le Conseil constitutionnel avait eu recours dans l'affaire *Jérémy F.*, ne concerne, en vertu de l'article 105 du règlement de procédure de la Cour de justice, que les questions concernant les domaines « visés au titre V de la troisième partie du TFUE », c'est-à-dire relatives à l'espace de liberté, de sécurité et de justice. La procédure accélérée prévue à l'article 107, quant à elle, n'est mise en œuvre que si l'urgence est établie. Et en l'état de la jurisprudence de la Cour, la nécessité de respecter un délai de procédure ne paraît pas être de nature à établir une telle urgence, le juge de Luxembourg privilégiant les motifs tirés du risque d'une atteinte grave à une liberté ou à un droit fondamental. Il admet par exemple de statuer avec une particulière diligence lorsque le litige est relatif à l'application d'une mesure privative de liberté ou à l'interdiction, pour un père, d'entrer en contact avec son enfant (CJUE 30 mai 2013, *F.*, aff. C-168/13 PPU ; CJUE 22 décembre 2010, *Aguirre Zarraga*, aff. C-491/10 PPU).

Faute de pouvoir purger sans délai la difficulté d'interprétation de la directive « fusions » à laquelle vous êtes confrontés, trois options s'offrent à vous après que vous aurez procédé au renvoi préjudiciel que nous avons suggéré : le renvoi immédiat de la QPC au Conseil constitutionnel, le sursis à statuer sur la QPC ou le refus de transmission de la QPC en l'état.

**a)** La première option consiste à renvoyer la QPC de M. B... au Conseil constitutionnel sans attendre la réponse de la Cour de justice, à charge pour lui de recevoir cette réponse et de statuer, au vu de celle-ci, sur le bien fondé du moyen tiré de la violation, par les articles 92 B et 160 du CGI, du principe constitutionnel d'égalité.

Cette solution tire parti de ce que le délai de trois mois dont dispose le Conseil constitutionnel pour se prononcer sur une QPC n'est pas sanctionné par le dessaisissement de celui-ci et qu'il est donc possible à la haute juridiction d'attendre autant que de besoin la réponse de la Cour de justice. A côté de cet avantage pratique, elle présente toutefois des inconvénients qui nous conduisent à ne pas la privilégier.

D'une part, cette solution entre à notre avis en contradiction avec l'article 61-1 de la Constitution qui consacre votre rôle de juge du filtre. En transmettant la QPC de M. B... au Conseil constitutionnel sans connaître la réponse de la Cour de justice, vous procéderiez en effet à un renvoi « à l'aveugle », sans aucune assurance quant au point de savoir si la question transmise est effectivement sérieuse ou non. Si la Cour de justice venait ainsi à donner une interprétation de la directive qui permette de considérer que la loi française lui est conforme, ou qu'elle peut être à tout le moins interprétée de manière conforme, le Conseil constitutionnel se trouverait saisi d'une QPC dont le caractère non sérieux est absolument évident : vous lui auriez transmis une question tendant à déterminer si la loi, identiquement applicable à deux catégories de contribuables, est ou non contraire au principe d'égalité.

D'autre part, le choix de renvoyer la QPC après avoir posé la question préjudicielle heurte, lui aussi, le partage de compétences issu de la jurisprudence « *IVG* ». Il laisse en effet au Conseil constitutionnel le soin d'apprécier, au vu de la réponse de la Cour de justice, s'il y a lieu de laisser la loi nationale inappliquée en tant qu'elle régit des situations entrant dans le champ de la directive ou si, au contraire, une interprétation conforme de la loi nationale est possible.

Il ne faut pas sous-estimer la tâche qui incombe au juge national à ce stade, notamment lorsque la Cour de justice, après avoir dégagé en des termes généraux la règle à laquelle la réglementation d'un Etat membre doit se soumettre pour assurer sa conformité au droit de l'Union, laisse à la juridiction de renvoi le soin d'apprécier si la législation nationale contestée remplit les conditions requises. Entre autre exemples, l'arrêt *Miljoen, X et Société Générale* du 17 septembre 2015 illustre bien cette hypothèse puisque la Cour de justice y juge que le principe de libre circulation des capitaux s'opposerait à une réglementation imposant une retenue à la source sur les dividendes distribués par les sociétés résidentes tant aux résidents qu'aux non résidents, s'il était avéré que les non résidents, faute de bénéficier du mécanisme de déduction ouvert aux seuls résidents, supportaient une charge fiscale définitive plus lourde que ces derniers, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier (aff. C-10/14, C-14/14 et C-17/14, RJF 2015, n° 1077). Outre que cette appréciation relève du contrôle de conventionnalité que vous êtes en principe chargés d'assurer, elle est susceptible de nécessiter une plongée dans les données de fait du litige dont s'accommoderait mal un juge saisi par voie d'exception.

Enfin, il nous paraît assez malaisé d'organiser de manière harmonieuse la collaboration juridictionnelle triangulaire à laquelle oblige le présent litige en faisant le choix de dissocier la juridiction qui pose la question préjudicielle et celle qui en attend la réponse. Une telle séparation revient en effet à exiger du Conseil constitutionnel qu'il se rallie nécessairement à l'appréciation qui vous aura amenés à considérer qu'une question préjudicielle était nécessaire. C'est le saisir tout en lui demandant de se taire jusqu'à la réponse de la Cour, alors même qu'il pourrait considérer, contrairement à vous, que la loi nationale est manifestement contraire à la directive invoquée, ou au contraire, qu'elle lui est évidemment conforme. Il

semble du reste que, dans l'arrêt précité *Puligienica Facility Esco Spa*, la Cour de justice ait exclu ce type de dissociation en disant pour droit que l'article 267 du TFUE doit être interprété en ce sens que « *après avoir reçu la réponse de la Cour de justice (...) à une question portant sur l'interprétation du droit de l'Union européenne qu'elle lui a posée (...), une chambre d'une juridiction statuant en dernier ressort doit elle-même faire tout le nécessaire pour que cette interprétation du droit de l'Union soit mise en œuvre* ». Pour ces différentes raisons, nous vous invitons donc à écarter cette première option.

**b)** Vous pourriez alors songer à emprunter une voie plus constructive, inspirée de la manière dont le Conseil constitutionnel a lui-même procédé dans l'affaire *Jeremy F.*, et envisager de surseoir à statuer sur la QPC de M. B... dans l'attente de la réponse de la Cour de justice.

Ce sursis à statuer n'est certes pas prévu par l'ordonnance organique de 1958, qui n'a envisagé que l'hypothèse où les juridictions du fond doivent statuer en urgence ou dans un délai déterminé, et les a autorisées, dans ce cas de figure, à statuer sans attendre la décision du Conseil constitutionnel relative à la QPC qui aurait, par ailleurs, été soulevée dans le litige. L'hypothèse où, en revanche, il est urgent d'attendre, comme en l'espèce, n'a, quant à elle, pas été traitée par le législateur organique.

Vous pourriez considérer que cet oubli doit être corrigé par la voie prétorienne, en faisant des dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance organique de 1958 une lecture souple qui permette de les concilier avec les exigences issues de l'article 267 du TFUE.

Votre jurisprudence s'est d'ores et déjà autorisé une telle souplesse lorsque celle-ci est apparue nécessaire à la bonne administration de la justice. Lorsqu'une QPC vous a été présentée, avec le dossier auquel elle se rapporte, en méconnaissance des règles de répartition interne de compétence au sein de la juridiction administrative, vous vous laissez ainsi le choix, dans le délai de trois mois qui vous est imparti, soit de renvoyer la QPC et le dossier à la juridiction compétente pour y statuer, soit de statuer vous-mêmes sur la QPC et de renvoyer ultérieurement le dossier à la juridiction compétente (29 avril 2013, *O...*, n° 364240, Rec., T. p. 811). A l'inverse, lorsque la QPC a été présentée à tort devant une juridiction du fond, alors qu'elle relevait de votre compétence directe, vous considérez que le délai de trois mois ne court qu'à compter de la date à laquelle vous recevez la question, et non de celle de son enregistrement au greffe de la juridiction saisie par erreur (12 décembre 2013, *ministre c. SCP Egu-Hardy*, n° 372156, Rec., T. p. 814). Vous avez du reste refusé d'étendre l'application du délai de trois mois à d'autres cas que ceux explicitement visés par les articles 23-4 et 23-5. Vous considérez ainsi qu'il ne vous contraint pas lorsqu'il vous faut statuer sur un recours contre un refus de transmission d'une QPC prononcé par les juridictions du fond (17 octobre 2012, *Société Parimall Ulis 2 et autres*, n° 356983, Rec., T. p. 957, 964 et 966).

Cette interprétation souple est aussi celle que s'est autorisée le pouvoir réglementaire lorsqu'il a introduit dans le CJA, avec le décret<sup>10</sup> du 16 février 2010, l'article R\* 771-18 qui vous a dispensés de renvoyer au Conseil constitutionnel une QPC mettant en cause, par les mêmes motifs, une disposition législative dont le Conseil constitutionnel est déjà saisi. Dans ce cas, dit le texte, vous différez votre décision jusqu'à l'intervention de la décision du Conseil

---

<sup>10</sup> n° 2010-148

constitutionnel. Pour le traitement des doublons ou des séries, le Président de la République n'a donc pas considéré que dispositions des articles 23-4 et 23-5 de l'ordonnance organique vous imposaient, quoi qu'il arrive et en toutes circonstances, de statuer dans le délai de trois mois qu'elles prévoient.

Et il faut bien admettre qu'une lecture rigoriste de ces articles se justifie d'autant moins que les juridictions du fond ne sont, quant à elles, soumises à aucune contrainte de temps pour l'examen des QPC dont elles sont saisies. L'article 23-2 se borne en effet à leur prescrire de statuer « *sans délai par une décision motivée sur la transmission de la QPC au Conseil d'Etat ou à la Cour de cassation* ». Cette liberté invite certainement à relativiser la volonté du législateur organique d'enserrer le traitement des QPC dans des délais stricts. Cette lecture mécanique a en outre été explicitement écartée par la Cour de justice dans l'arrêt *Melki et Abdeli* à propos de l'hypothèse, qui n'est pas celle de l'espèce, des « *lois miroir* » qui reproduisent exactement les dispositions d'une directive et dont la validité au regard du droit primaire de l'Union serait indirectement mise en cause devant une cour constitutionnelle. La Cour de Luxembourg, en effet, a précisé que « *la question de savoir si la directive est valide revêt (...) un caractère préalable* » et que « *l'encadrement dans un délai strict de la durée d'examen par les juridictions nationales ne saurait faire échec au renvoi préjudiciel relatif à la validité de la directive en cause* » (point 56).

Deux raisons, toutefois, nous retiennent de donner à cette solution notre préférence. D'une part, il y a matière à hésiter quant au point de savoir si le délai de trois mois prévu par les articles 23-4 et 23-5 bénéficie ou non de la protection d'un écran constitutionnel. L'article 61-1 prévoit seulement, nous vous l'avons dit, que vous vous prononcez « *dans un délai déterminé* » ; mais il est possible de soutenir que le délai précis prévu par la loi organique se trouve nécessairement incorporé à la Constitution, à défaut de quoi l'obligation de statuer dans un certain délai se trouverait en définitive privée de toute portée.

D'autre part, cette solution repose sur une construction prétorienne alors que vous n'êtes pas la seule juridiction à faire œuvre régulatrice en la matière. A supposer que vous estimiez cette construction possible et souhaitable, votre interprétation ne lierait bien sûr pas le Conseil constitutionnel qui serait légitime à en retenir une autre. Bref, les textes n'imposent pas cette voie avec suffisamment de clarté pour que vous puissiez exclure qu'elle se révèle source de perturbations, et nous vous invitons donc à l'écarter.

c) C'est en définitive une autre solution que nous nous sommes résolue à vous proposer. Elle consiste, dans le même temps que vous renverrez la question préjudicielle requise à la Cour de justice, à refuser de transmettre, en l'état de l'instruction, la QPC de M. B... au Conseil constitutionnel tout en laissant la faculté ouverte au requérant, une fois la réponse de la Cour de justice intervenue, de vous saisir à nouveau d'une QPC identique s'il estime qu'elle est susceptible de servir sa cause. En attendant la réponse de la Cour de justice, vous devriez alors surseoir à statuer sur le pourvoi de M. B..., qui est du reste encore en cours d'instruction.

Cette solution part du constat que, tant que vous n'avez pas reçu la réponse de la Cour de justice, vous n'êtes pas en possession d'éléments permettant de penser que les dispositions des articles 92 B et 160 du CGI léseraient une catégorie particulière de contribuables. Ces articles, en effet, sont, en l'état actuel de votre jurisprudence, applicables à tous et de la même

manière. Il n'existe pas, à ce stade, de jurisprudence que vous auriez élaborée et qui, venant s'incorporer à la loi, commanderait de considérer que son champ d'application, contrairement à ce qu'indique sa lettre, est amputé des contribuables placés dans des situations transnationales et soumis au droit de l'Union européenne. Vous n'êtes donc pas dans la situation où, ainsi que l'a relevé le Conseil constitutionnel dans la décision *Metro Holding*, une « *jurisprudence constante* » conduirait à vous écarter de la lettre de la loi, telle que votée par le Parlement. Si le Conseil constitutionnel a clairement jugé que tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la « *portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère [à une disposition législative]* » (Cons. const. 6 octobre 2010, *Isabelle D. et Isabelle B.*, n° 2010-39 QPC, point 2 ; Cons. const. 14 octobre 2010, *Compagnie agricole de la Crau*, n° 2010-52 QPC, point 4), il n'y a pas lieu de s'écarter de la lettre du texte pour apprécier le caractère sérieux d'une QPC dès lors qu'aucune jurisprudence n'est établie en ce sens.

Vous pourriez certes trouver un peu étrange de rejeter la demande de transmission de la QPC et, dans le même temps, de poser la question préjudicielle qui est nécessaire à l'instruction de cette QPC. A première vue, il y a dans ce double mouvement comme une incohérence : celle d'un refus qui ne dit pas vraiment non puisqu'il se double d'une mesure qui doit éclairer le sort à réserver à la demande de transmission. Cette contradiction n'est toutefois qu'apparente : le débat sur l'interprétation de la directive « *fusions* », en effet, n'est pas cloisonné dans la QPC soulevée par M. B... Il est également nécessaire à la solution du litige au principal, qui suppose de déterminer si une interprétation neutralisante des articles 92 B et 160 est possible. En posant la question préjudicielle susmentionnée, vous n'instruisez pas seulement la QPC soulevée par M. B..., mais aussi les moyens par lesquels il critique l'interprétation que les juges d'appel ont faite de la loi fiscale. Pour le dire trivialement, il n'est pas possible de savoir *ex ante* si la réponse de la Cour de justice vous conduira à faire du *Metro Holding* ou du *Technicolor* : la question que vous lui posez est justifiée par l'une comme l'autre de ces éventualités, et il n'est pas possible de prédire à quelles fins elle sera en définitive utilisée.

Il n'en demeure pas moins nécessaire, pour l'équilibre de la solution, que le refus de transmission que vous opposeriez alors au requérant ne puisse pas l'empêcher de présenter à nouveau la même QPC une fois connue la réponse de la Cour de justice, à défaut de quoi les droits de l'intéressé seraient lésés. Cette nécessité exige un aménagement ou, à tout le moins, une précision de votre jurisprudence du 3 février 2012, *S... et Syndicat professionnel Dentistes solidaires et indépendants* (n° 354068, Rec., p. 25). Vous y avez en effet affirmé que la décision par laquelle le Conseil d'Etat a jugé qu'il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel une QPC est revêtue d'une autorité relative de la chose jugée, qui peut être opposée par une partie lorsque la condition de triple identité de parties, d'objet et de cause est remplie. Vous avez précisé qu'il y a identité d'objet et de cause entre deux QPC mettant en cause la conformité de la même disposition législative à la même disposition constitutionnelle, quand bien même l'argumentation présentée serait différente.

Cette jurisprudence, qui consacre donc une « *autorité de chose non renvoyée* », pourrait être bloquante puisque, prise au pied de la lettre, elle empêcherait que M. B... présente à nouveau, dans le cadre du présent litige, une QPC critiquant les articles 92 B et 160 du CGI au regard du principe constitutionnel d'égalité.

Vous pourrez toutefois tenir compte de ce que l'autorité de chose jugée ne joue jamais qu'à situation constante de droit et de fait. Votre jurisprudence relative aux mesures d'exécution des jugements ou arrêts devenus définitifs prescrit ainsi au juge, saisi sur le fondement de l'article L. 911-1 du CJA, « *de tenir compte de la situation de droit et de fait existant à la date de sa décision* » (Avis Sect. 30 novembre 1998, *B...*, n° 188350, Rec., p. 451 ; plus récemment 23 mars 2015, *V...*, n° 366813 à publier au Recueil). Nous croyons donc que l'autorité de chose non renvoyée dégagee par votre décision *S... (n° 354068)* ne peut pas jouer dès lors qu'une circonstance de droit ou de fait nouvelle modifie l'objet ou la cause de la QPC sur laquelle vous vous êtes déjà prononcés. Dans ses conclusions sur cette décision, notre collègue Rémi Keller avait d'ailleurs expressément fait cette réserve.

La lecture de l'arrêt de la Cour de justice statuant sur la question préjudicielle que vous lui aurez posée est à notre avis susceptible de constituer une circonstance de droit nouvelle de nature à empêcher que l'autorité de chose jugée par la décision de refus de transmission que vous prendrez si vous nous suivez puisse être opposée à *M. B...* s'il estime utile de présenter une nouvelle QPC, identique à celle qui vous occupe aujourd'hui. Il en ira ainsi, à tout le moins, si la réponse de la Cour vous conduits à modifier l'interprétation ou le champ d'application des articles 92 B et 160 du CGI, auquel cas les dispositions critiquées ne seront plus les mêmes que celles dont vous aurez déjà connu. Nous relevons, d'ailleurs, que vous avez d'ores et déjà admis que l'expiration du délai de transposition d'une directive européenne puisse faire échec à ce que l'autorité de chose jugée d'une décision de justice rendue sous l'ancien empire du droit soit opposée (27 juillet 2001, *CAMIF*, n° 218067, Rec., p. 402). L'ouverture que nous vous proposons de faire, *obiter dictum*, s'inscrirait notamment dans cette ligne.

Par ces motifs, nous concluons à ce que la question préjudicielle susmentionnée soit renvoyée à la Cour de justice de l'Union européenne, à ce qu'il n'y ait pas lieu de transmettre au Conseil constitutionnel la question de la conformité à la Constitution des dispositions combinées du paragraphe 4 du I ter de l'article 160 et du II de l'article 92 B du CGI et à ce qu'il soit sursis à statuer sur le surplus des conclusions du pourvoi de *M. B...* jusqu'à ce que la Cour de justice se soit prononcée.