

N° 407832
M. C...
QPC

N° 407999
M. H...
QPC

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 28 avril 2017
Lecture du 9 mai 2017

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public

Les deux questions prioritaires de constitutionnalité soulevées par MM. C... et H... ont pour point commun de contester des dispositions auxquelles le Conseil constitutionnel a déjà décerné un brevet de constitutionnalité, assorti de réserves dans les prévisions desquelles les requérants n'entrent pas, mais qui révèlent pourtant le sérieux, pour ne pas dire le bien-fondé, de leurs griefs d'inconstitutionnalité.

Elles se greffent sur des litiges que l'on peut résumer de la manière suivante.

M. C... a réalisé en 2011 une plus-value de cession de titres d'environ 3 millions d'euros qui a bénéficié de l'abattement réservé par l'article 150-0 D ter du code général des impôts aux dirigeants partant à la retraite. M. C... détenant les titres cédés depuis plus de huit ans, la plus-value a été totalement exonérée de l'impôt sur le revenu au taux forfaitaire de 19 % qui s'appliquait alors. Au terme du délai de deux ans imparti par l'article 150-0 D ter au dirigeant pour cesser toute fonction dans la société cédée, l'administration a constaté que M. C... ne respectait pas cette condition, et a remis en cause le bénéfice de l'abattement au titre de l'année d'échéance du délai, en 2013 donc, conformément au IV de cet article.

La plus-value devenant imposable après le 1^{er} janvier 2013, elle a été taxée selon le nouveau régime d'imposition des plus-values de cessions de valeurs mobilières entré en vigueur à cette date, c'est-à-dire soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Mais l'abattement « normal » pour durée de détention concomitamment créé au 1^{er} ter de l'article 150-0 D pour tempérer l'imposition au barème, désormais accordé par défaut lorsque les conditions mises au bénéfice de l'abattement renforcé pour départ à la retraite du dirigeant de l'article 150-0 D ter ne sont pas remplies, n'a pu s'appliquer, l'article 17 de la loi de finances pour 2014 l'ayant réservé « *aux gains réalisés à compter du 1^{er} janvier 2013* ». Cumulant les inconvénients de l'ancien et du nouveau régime, M. C... a pâti d'une malfaçon des dispositions d'entrée en vigueur de la réforme, intervenue entre le fait générateur de la plus-value en 2011 et le fait générateur de son imposition, en 2013. Il a supporté un taux d'imposition frisant les 60 %, plus élevé que le droit commun, que le législateur n'avait pas eu l'intention d'appliquer aux plus-values de cessions de titres détenus plus de huit ans. Il a

demandé au tribunal administratif de Paris de le décharger des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mis à sa charge pour plus de 1 766 000 euros.

Le tribunal vous a transmis la QPC qu'il a soulevée en cours d'instance à l'encontre des dispositions du 1^{er} de l'article 150-0 D du CGI. Il estime que ces dispositions méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques protégés par les articles 6 et 13 de la DDHC, ainsi que la garantie des droits énoncée à son article 16, en ce qu'elles ne prévoient aucun abattement pour les plus-values sur titres réalisées avant le 1^{er} janvier 2013, mais rendues taxables après cette date par application du IV de l'article 150-0 D ter du CGI.

Le litige concernant M. H... trouve quant à lui son origine dans la remise en cause par l'administration fiscale de la déduction de frais de déplacements par la société dont il est le gérant et associé. Ces sommes, inscrites au crédit de son compte courant d'associé, ont été qualifiées de revenus distribués à son profit sur le fondement du 2^o du 1 de l'article 109 du CGI. Elles ont été imposées entre ses mains à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et aux contributions sociales, sur la base dans les deux cas d'une assiette majorée de 25 %. Cette majoration est une modalité de calcul de l'impôt et non une pénalité (9 novembre 2015, *M. W...*, n° 366457). C'est son application aux contributions sociales qui a motivé la seconde QPC.

A l'appui de la demande de réduction de ces impositions dont il a saisi le tribunal administratif de Grenoble, M. H... a en effet invoqué la contrariété aux principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques des dispositions combinées de l'article 109 du CGI, du 2^o du 7 de son article 158, et de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, qui conduisent à majorer de 25 % les revenus distribués résultant d'une rectification du résultat de la société distributrice inclus dans l'assiette des contributions sociales. Le tribunal a également jugé bon de vous soumettre cette QPC.

Le ministre a cru pouvoir éviter que vous la transmettiez à votre tour au juge constitutionnel en accordant à M. H... le dégrèvement des impositions résultant de la majoration de 25 % appliquée à l'assiette des contributions sociales, par une décision du 23 février 2017, postérieure à l'ordonnance du tribunal vous transmettant la QPC. Il en déduit que le litige a perdu son objet, ce qui ferait obstacle à ce que vous renvoyiez la question au Conseil constitutionnel.

En cas de non-lieu dans l'instance à l'occasion de laquelle une QPC a été posée, il n'y a effectivement pas lieu de transmettre cette dernière (4 février 2013, *L...*, n° 362163, aux T.). Cette solution ne peut toutefois prévaloir lorsque l'incident de procédure survient alors que vous êtes saisis d'une QPC transmise par une juridiction du fond.

Dans ce cas de figure, vous ne pouvez pas prononcer vous-mêmes un non-lieu emportant avec lui le moyen qu'est la QPC, car vous n'êtes pas saisis de la requête à l'appui de laquelle le grief d'inconstitutionnalité est invoqué. Par une décision transposable au non-lieu, vous avez ainsi jugé qu'il ne vous appartient pas dans cette hypothèse d'apprécier la recevabilité de la requête, ni même la compétence de la juridiction administrative pour en connaître (21 mars 2011, *Syndicat des fonctionnaires du Sénat*, n° 345216).

Seule la juridiction qui vous a renvoyé la QPC pourrait mettre fin à l'instance, et vous acceptez d'en tirer les conséquences sur la QPC lorsqu'elle en prend l'initiative, bien que

l'article 23-3 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 lui impose en théorie de surseoir à statuer jusqu'à votre réponse ou celle du Conseil constitutionnel sur la QPC. Ainsi, vous jugez qu'il n'y a plus lieu de vous prononcer sur la demande de transmission quand le tribunal a donné acte du désistement de son auteur (31 mars 2014, *Commune de Saint-Germain-en Laye*, n° 374855, aux T.). Il en va de même lorsque le juge d'appel a prononcé un non-lieu à statuer à la suite du dégrèvement de l'imposition en litige par l'administration fiscale (26 juillet 2011, *S...*, n° 346871, RJF 2011 n° 1195).

En revanche, la demande de transmission de la QPC conserve son objet dès lors que le juge du fond n'a pas donné acte du désistement annoncé par le requérant (1^{er} février 2012, *Commune des Angles*, n° 353945, aux T.). Nous pensons qu'il en va de même en cas de non-lieu. Vous demeurez donc saisis de la QPC de M. H... tant que le tribunal administratif de Grenoble n'a pas prononcé de non-lieu à statuer, ce qu'aux dernières nouvelles il n'a pas encore fait.

La première condition d'un renvoi est satisfaite pour chacune des QPC : les dispositions contestées sont applicables au litige, qu'elles aient servi à fonder les impositions litigieuses s'agissant de M. H..., ou que le contribuable en revendique le bénéfice dans le cas de M. C... (*I...*, 15 juillet 2010, n° 327512, aux T.).

Nous en arrivons à la question plus épineuse de savoir s'il existe une déclaration de conformité à la Constitution qui fait obstacle à une nouvelle saisine du Conseil constitutionnel. Aucune des deux QPC ne remplit à priori cette deuxième condition.

Dans une décision 2016-538 QPC du 22 avril 2016, saisi du cas particulier des plus-values placées en report d'imposition avant l'entrée en vigueur de l'abattement prévu au 1^{er} ter de l'article 150-0 D et imposées après le 1^{er} janvier 2013 au barème progressif sans aucune mesure d'atténuation, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les trois premiers alinéas de ce 1^{er} ter critiqué par M. C..., au prix toutefois d'une double réserve d'interprétation.

Il a d'abord affirmé que, faute de tout mécanisme prenant en compte la durée de détention pour atténuer le montant assujéti à l'impôt sur le revenu, l'application du taux marginal maximal à la plus-value méconnaîtrait les capacités contributives du contribuable. Mais il a jugé que, sous réserve qu'un coefficient d'érosion monétaire soit appliqué à la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition, le principe d'égalité devant les charges publiques n'était pas méconnu.

La suite de la décision sauve une seconde fois le 1^{er} ter de l'article 150-0 D. Le Conseil constitutionnel a admis qu'aucun motif d'intérêt général ne justifiait que ces dispositions excluent de manière rétroactive le bénéfice de l'abattement pour durée de détention aux plus-values obligatoirement placées en report avant la date de leur entrée en vigueur. Mais plutôt que de prononcer une censure pour atteinte aux situations légalement acquises, il a neutralisé l'application des nouvelles règles d'assiette et de taux aux plus-values mobilières placées de droit en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2013. La décision ne concernant que le report d'imposition, M. C... n'entre pas dans le champ de ces réserves, alors que la taxation de la

plus-value qu'il a réalisée aurait à tout le moins dû être atténuée d'un coefficient d'érosion monétaire pour respecter le principe d'égalité devant les charges publiques¹.

Le juge constitutionnel a également été saisi des dispositions du c du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, objet de la QPC de M. H... Elles prévoient que l'assiette de la CSG sur les revenus de capitaux mobiliers, mais aussi, par référence, celle des autres contributions sociales comme la CRDS, est le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

Par une décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017, le Conseil constitutionnel a constaté que l'assiette de ces prélèvements sociaux incluait par conséquent la majoration de 25 % appliquée à certains revenus distribués en application du 2° du 7 de l'article 158 du CGI. Il a jugé qu'alors que cette majoration, instituée lors de la refonte du barème de l'IR opérée par la loi de finances pour 2006 en contrepartie d'une baisse des taux, visait à maintenir un niveau équivalent de taxation à l'impôt sur le revenu entre les différentes catégories de contribuables à des fins de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, comme il l'avait jugé dans sa décision *E...* du 23 juillet 2010, n° 2010-16 QPC, la prise en compte de ces revenus fictifs pour l'établissement des contributions sociales n'était justifiée ni par une telle contrepartie ni par un tel objectif de valeur constitutionnelle.

Il a cependant jugé le c du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale conforme à la Constitution, sous réserve que la majoration de 25 % ne soit pas appliquée pour l'établissement des contributions sociales, assises sur les rémunérations et avantages occultes visés au c de l'article 111 du CGI, qui étaient en litige dans cette affaire. Cette dernière précision exclut M. H... du bénéfice de la réserve, alors que le raisonnement qui précède était en tout point applicable aux revenus distribués imposés sur le fondement de l'article 109 du CGI, également mentionnés au 2° du 7 de l'article 158 du même code.

Au vu de ces décisions², les QPC de MM. C... et H... sont l'une et l'autre sérieuses, mais, en raison du recours à la technique de la réserve d'interprétation, aucune ne respecte la condition légale d'absence de déclaration de conformité préalable.

La soupape des nouvelles circonstances de droit ou de fait n'est pas d'un grand secours pour résoudre cette contradiction, contrairement à ce qu'a jugé le tribunal administratif de Paris. Le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur les textes dans leur version applicable à MM. C... et H... Et la circonstance que la situation individuelle des requérants diffère de celle à l'origine des décisions du Conseil constitutionnel ne constitue pas un changement des circonstances de fait de nature à justifier que la question de la conformité de ces dispositions à la Constitution lui soit de nouveau soumise. Vous n'avez retenu cette qualification qu'en de rares occasions où un réexamen présentait un intérêt général évident (pour le déséquilibre croissant du financement du revenu minimum d'insertion transféré aux départements, 20 avril 2011, *Départements de la Seine Saint-Denis et de l'Hérault*, n° 346204

¹ Il n'est en revanche pas évident que M. C... puisse bénéficier de l'abattement pour durée de détention par extension de la seconde réserve d'interprétation, car la déchéance rétroactive d'un régime de faveur motivée par le non-respect d'une des conditions d'éligibilité à l'avantage fiscal sollicité par le contribuable nous semble plus proche d'un report d'imposition accordé à la demande de l'intéressé, cas que le Conseil constitutionnel a distingué de celui du report d'imposition automatique, portant seul atteinte aux situations légalement acquises s'il conduit à appliquer des règles d'assiette et de taux différentes de celles qui prévalaient au moment du fait générateur de la plus-value.

² Et, s'agissant de la QPC de M. H..., de la décision du CC 2015-515 QPC du 14 janvier 2016.

et 346228, aux T. ; et pour les changements ayant affecté la vie politique et l'organisation institutionnelle du pays depuis une décision de conformité remontant à 1976, justifiant que le juge constitutionnel se penche à nouveau sur la publicité des parrainages à l'élection présidentielle, 2 février 2012, *Mme P...*, n° 355137, aux T.).

Cette conception restrictive de la deuxième condition de renvoi des QPC au Conseil constitutionnel, diamétralement opposée à l'acception extensive que vous reprenez de la condition première d'applicabilité au litige, s'explique par le caractère abstrait et objectif du contrôle de constitutionnalité *a posteriori* tel qu'il a été conçu en 2008. A la différence du système allemand, notre juge constitutionnel se prononce, une fois pour toutes, sur la conformité à la Constitution des dispositions applicables au litige et est réputé avoir décelé toutes les difficultés constitutionnelles qu'elles peuvent susciter. L'autorité de chose jugée qui s'attache à ses décisions fait ensuite obstacle à ce qu'il soit de nouveau saisi des dispositions identiques en substance à celles qu'il a déjà examinées, comme le rappelle fermement sa décision du 18 octobre 2013, *Allianz IARD* (n° 2013-349 QPC).

Vous faites alors barrage au renvoi de la question (28 septembre 2016, *M. O...*, n° 397231, aux T.), et ce même si le grief d'inconstitutionnalité est nouveau (*Commune de Buc*, 19 septembre 2010, n° 330310, au Rec.), ou que les motifs de la décision ne portent pas sur les paragraphes critiqués dans une nouvelle QPC d'un article déclaré en bloc conforme à la Constitution dans le dispositif d'une décision rendue par le Conseil constitutionnel à partir de 1993 (voyez votre décision *Syndicat de la magistrature et autres*, 17 décembre 2010, n° 334188, aux T.). Dès lors que l'article a été déclaré conforme dans le dispositif, il suffit qu'il ait été « spécialement examiné », c'est-à-dire analysé pour partie dans le corps de la décision, pour que sa conformité à la Constitution ne puisse plus être remise en cause par la voie de la QPC (CC, *Section française de l'observatoire international des prisons*, 2 juillet 2010, n° 2010-9 QPC ; CC, *M. U... et autres*, 22 septembre 2010, n° 2010-31 QPC ; CC, *M. W. et autres*, 30 juillet 2010, n° 2010-14/22 QPC ; CC, *Epoux M.*, 29 septembre 2010, n° 2010-44 QPC).

A jurisprudence constante, il est peu probable que le Conseil constitutionnel juge recevables les QPC de MM. C... et H..., d'autant qu'il vient de refuser de réexaminer le c du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, sans même rappeler sa réserve d'interprétation, par une décision du 9 mars 2017 (n° 2016-615 QPC).

Et pourtant, les effets de bord redoutables de la pratique des réserves d'interprétation ciblées sur la situation des requérants, dans le cadre d'un contrôle de constitutionnalité abstrait opéré une fois pour toutes qu'illustrent ces deux QPC, nous convainquent de vous proposer de les soumettre malgré tout au Conseil constitutionnel.

Le *statu quo* nous paraît trop insatisfaisant au regard de la protection des droits et libertés constitutionnellement garantis, et nous ne voyons pas vraiment d'autre option pour tenter d'y remédier que de frapper à la porte du juge constitutionnel. Des réserves d'interprétation aussi encadrées ne vous permettraient pas de faire droit aux requérants dans le cadre du règlement du fond des litiges, sous couvert d'interpréter la loi dans un sens conforme à la Constitution, sans méconnaître l'autorité de chose jugée attachée à la déclaration de conformité dans toutes les hypothèses autres que celles visées par la réserve. Il entrerait encore moins dans vos attributions d'étendre vous-mêmes explicitement la réserve d'interprétation que le Conseil constitutionnel a cantonnée à un cas de figure particulier.

Nous voyons trois arguments justifiant un renvoi en dépit de la lettre de la loi organique.

Ce renvoi s'appuie d'abord sur le grief d'inconstitutionnalité que le Conseil constitutionnel a déjà reconnu fondé et a neutralisé par sa réserve d'interprétation. La situation est de ce point de vue très différente du cas de figure réglé par la décision *Commune de Buc* où vous refusez de transmettre un moyen tiré de la méconnaissance d'une autre norme constitutionnelle par une disposition déjà déclarée conforme. Il ne s'agit pas de remettre en cause un brevet de constitutionnalité, mais de permettre au juge constitutionnel de compléter la réserve d'interprétation d'une disposition qu'il aurait aussi bien pu censurer pour le même motif.

De plus, il est assez aisé de justifier formellement le renvoi en relevant que chacune des QPC porte sur une combinaison de textes qui n'a pas déjà été examinée par le Conseil constitutionnel, qui devrait aboutir à un recalibrage de la réserve d'interprétation : la QPC de M. C... est *de facto* dirigée contre les dispositions combinées du 1^{er} de l'article 150-0 D et du IV de l'article 150-0 D ter, et celle de M. H... contre la conjonction inédite des articles 109 et 158 du CGI, et de l'article 136-6 du code de la sécurité sociale.

Enfin, si vous vous abstenez de transmettre ces QPC, c'est votre propre décision qui créera une rupture d'égalité entre des justiciables placés dans la même situation au regard du sens de la décision du Conseil constitutionnel, selon qu'ils ont la chance d'entrer dans les prévisions de la réserve d'interprétation pour avoir perçu un avantage occulte visé au c de l'article 111 du CGI ou le malheur d'en être exclus pour avoir été imposés sur des revenus réputés distribués en vertu du 1 de l'article 109 ; d'avoir vu l'imposition de leur plus-value constituée avant le 1^{er} janvier 2013 décalée après cette date grâce à un report d'imposition ou à cause de la déchéance rétroactive d'un régime de faveur. La difficulté étant née de réserves d'interprétation, il nous semble que c'est au Conseil constitutionnel de décider s'il faut leur opposer malgré tout la déclaration préalable de conformité.

Nous vous proposons donc de choisir la solution qui donne le plus de chances au respect des droits et libertés garantis par la Constitution en prenant le risque d'un renvoi, qui permettrait peut-être d'attirer l'attention du Conseil constitutionnel sur les difficultés concrètes suscitées par certaines réserves d'interprétation.

Par ces motifs, nous concluons au renvoi des deux QPC au Conseil constitutionnel.