

N° 432515 – Consorts E...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 12 mars 2021

Lecture du 25 mars 2021

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique

Dans sa rédaction issue de l'article 29 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005, l'article 150-0 D bis du CGI prévoyait l'application, aux gains nets retirés de la cession de droits sociaux, d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention au-delà de la cinquième. Pour les titres ou droits acquis ou souscrits avant le 1^{er} janvier 2006, la durée de détention était décomptée à partir du 1^{er} janvier 2006, et non à partir de la date effective de leur acquisition ou souscription. A ce mécanisme d'abattement, l'article 80 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 a toutefois, face au coût qui s'annonçait pour les finances publiques, substitué un mécanisme de report d'imposition des plus-values de cession d'actions ou de parts de société.

M. et Mme E..., qui ont cédé, le 5 janvier 2012, l'intégralité des actions qu'ils détenaient dans la société E... et ont réalisé à cette occasion une plus-value de près de 14,5 millions d'euros, ont demandé la réduction des cotisations primitives d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis, en sollicitant l'application de l'abattement prévu par l'article 150-0 D bis du CGI dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2012. Après le rejet de leur réclamation, les intéressés ont porté le litige devant le tribunal administratif de Limoges, qui a rejeté leur demande en décharge, puis devant la cour administrative d'appel de Bordeaux, sans davantage de succès. Mme E... et ses enfants, venant aux droits de M. E... décédé, se pourvoient en cassation contre l'arrêt de rejet rendu par cette cour.

Ils soutiennent, en premier lieu, que la cour a commis une erreur de droit et s'est méprise sur la portée de leurs écritures en écartant, au motif que la décision n° 2015-515 QPC du 14 janvier 2016 du Conseil constitutionnel (RJF 4/16 n° 367) ne s'était pas prononcée sur les dispositions de l'article 150-0 D bis applicables au litige et qu'il n'appartient pas au juge administratif, en dehors des cas où il est saisi par voie de QPC, de se prononcer sur un moyen tiré de la non-conformité de dispositions législatives aux droits et libertés garantis par la Constitution, leur moyen tiré de ce que les dispositions nouvelles de l'article 150-0 D bis du CGI dans leur rédaction issue de la loi de finances pour 2012 ne pouvaient, compte tenu des exigences du principe d'égalité devant les charges publiques et du raisonnement tenu par le Conseil constitutionnel dans cette décision, s'appliquer à leur situation. Ils font ainsi valoir qu'en sollicitant du juge de l'impôt qu'il interprète les dispositions de l'article 80 de la loi de finances pour 2012 et leurs modalités d'entrée en vigueur à la lumière des exigences du principe d'égalité devant les charges publiques, telles que dégagées par le Conseil constitutionnel dans une décision portant sur une problématique analogue, ils ne soulevaient

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

aucun moyen critiquant la conformité à la Constitution de ces dispositions et qu'il ne pouvait dès lors leur être reproché de n'être pas passé par la voie de la QPC.

Dans sa décision n° 2015-515 QPC, le Conseil constitutionnel a jugé que les dispositions du troisième alinéa du 1 de l'article 150-0 D du CGI dans sa rédaction issue de la loi du 29 décembre 2013, excluant du bénéfice de l'abattement pour durée de détention les compléments de prix lorsqu'aucun abattement n'est appliqué à la cession elle-même, ne sauraient, sans créer de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ni méconnaître le principe d'égalité devant la loi, avoir pour effet de faire obstacle à l'application de l'abattement qui existait précédemment lorsque, à la date de la cession des titres, la condition de durée de détention était satisfaite, soit que cette cession a été réalisée avant le 1^{er} janvier 2013, soit qu'elle n'a pas dégagé de plus-value.

Les requérants, qui s'accordent avec la cour pour constater que cette décision ne s'est pas prononcée sur les dispositions de l'article 150-0 D bis applicables au litige, ne soutiennent pas que cette décision serait revêtue d'une autorité absolue de la chose jugée qui s'imposerait dans le présent litige et que les juges du fond auraient méconnue. S'agissant toutefois d'un moyen qu'il faudrait, s'il était fondé, relever d'office, vérifions brièvement ce qu'il en est.

Vous jugez en effet que les réserves d'interprétation dont une décision du Conseil constitutionnel assortit la déclaration de conformité à la Constitution d'une disposition législative sont revêtues de l'autorité absolue de la chose jugée et lient le juge administratif pour l'application et l'interprétation de cette disposition, et qu'il appartient à celui-ci d'en faire application, le cas échéant, d'office (CE, 15 mai 2013, *Commune de Gurmençon*, n° 340554, T. p. 741).

Cette autorité s'impose d'abord pour l'application et l'interprétation de la disposition législative sur laquelle le Conseil constitutionnel s'est prononcé dans sa décision, dans sa version rédactionnelle soumise par la juridiction de renvoi. Mais ses effets s'entendent aussi aux autres versions de cette disposition, « *similaires dans leur substance à celle sur laquelle le Conseil constitutionnel s'est prononcé* » (cf. CE, 7 juillet 2017, *M. et Mme N...*, n° 410620, T. p. 777, RJF 2017 n° 1090, concl. B. Bohnert ; CE, 28 janvier 2019, *M. et Mme L...*, n° 407421, aux Tables sur ce point, RJF 4/19 n° 348 à nos conclusions). En interprétant suivant ces réserves ces dispositions similaires, il nous semble que le juge procède non à une transposition ou une extension – ce qui supposerait un libre choix de sa part – de cette réserve d'interprétation, mais à un constat de la portée et de l'étendue de l'autorité de la chose jugée par le Conseil constitutionnel, qu'il se borne à appliquer.

En revanche, saisi d'une QPC portant sur des dispositions analogues mais distinctes de celles ayant fait l'objet d'une déclaration de conformité assortie d'une réserve d'interprétation par une décision du Conseil constitutionnel, vous jugez d'un même mouvement que ces dispositions analogues mais distinctes n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution par cette décision, et que la question de leur conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution soulève une question sérieuse (cf. CE, 9 mai 2017, *M. H...*, n° 407999, p. 168, RJF 8-9/17 n° 846, concl. Mme de Barmon C846). Ainsi, vous ne procédez pas vous-mêmes directement à une extension, à ces dispositions, de la réserve d'interprétation dégagée par le

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Conseil constitutionnel dans une hypothèse comparable, pour en déduire l'absence de contrariété de la loi à la Constitution et le caractère non sérieux de la question posée.

L'approche étroite ainsi retenue par vos décisions de la portée, à l'égard d'autres dispositions et d'autres versions que celles sur lesquelles le Conseil constitutionnel s'est prononcé, de l'autorité de chose jugée dont sont revêtues les réserves d'interprétation émises par le Conseil constitutionnel, pourrait sembler en deçà de la portée reconnue à ces réserves par le Conseil constitutionnel lui-même. En effet, dans sa décision n° 2016-612 QPC du 24 février 2017, *SCI Hyéroise* (RJF 5/17 n° 471), antérieure à la décision *H...*, le Conseil constitutionnel avait énoncé que « *si l'autorité attachée à une décision du Conseil constitutionnel ne peut en principe être utilement invoquée à l'encontre d'une autre loi, il n'en va pas ainsi lorsque les dispositions de cette loi ont un objet analogue [souligné par nous] à celui des dispositions législatives sur lesquelles le Conseil constitutionnel s'est déjà prononcé.* »

Mais d'une part, la jurisprudence du Conseil constitutionnel, notamment la décision *SCI Hyéroise* elle-même, révèle une approche étroite de la notion d'« objet analogue », relevant davantage d'une analogie/identité-similarité que d'une analogie/proximité-comparabilité.

D'autre part, votre jurisprudence *H...* du 9 mai 2017 procède, non d'une quelconque volonté de limiter la portée des décisions du Conseil constitutionnel et de ses réserves d'interprétation, mais au contraire d'une déférence et d'un respect pour l'office du Conseil constitutionnel et sa compétence.

En l'espèce, la décision n° 2015-515 QPC dont se prévalaient les requérants ne s'est prononcée, ni sur les dispositions de l'article 150-0 D bis du CGI applicables à l'espèce, ni sur des dispositions similaires dans leur substance à celle de cet article ou devant – même en retenant une approche large de cette notion – être regardées comme ayant un objet analogue. La circonstance que les dispositions du 1 de l'article 150-0 D du CGI ayant fait l'objet de la réserve d'interprétation énoncée dans cette décision aient porté sur l'application d'un mécanisme d'abattement pour durée de détention en matière de plus-values de droits sociaux, ne suffit pas à regarder ces dispositions comme ayant un objet analogue à celles de l'article 150-0 D bis du CGI, alors qu'était en cause la question spécifique du régime d'imposition des compléments de prix.

Si la réserve émise par le Conseil constitutionnel dans cette décision n'était donc pas revêtue d'une autorité de la chose jugée pour l'application des dispositions de l'article 150-0 D bis dans leur rédaction issue de l'article 80 de la loi de finances pour 2012, le juge administratif pouvait-il néanmoins s'inspirer de cette réserve pour interpréter, dans le cadre de son office de juge « bouche de la loi », cet article ? Ou le TA a-t-il avec raison considéré que l'exercice auquel les requérants l'invitaient à se livrer ici tendait à remettre en cause la constitutionnalité de dispositions législatives et ne pouvait trouver sa place que dans le cadre d'une QPC ?

Il est déjà arrivé au juge administratif de procéder à une interprétation franchement constructive, sinon *contra legem*, de dispositions législatives à l'aune de principes constitutionnels. L'on a coutume à cet égard de citer en exemple certains des plus célèbres arrêts de la jurisprudence, à l'instar des décisions *d'Aillières* du 7 février 1947 (p. 50) ou *Ministre de l'Agriculture c/ Dame Lamotte* du 17 février 1950 (p. 419) – même si l'on notera

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

que cet arrêt se réfère aux principes généraux du droit plutôt qu'au principe constitutionnel de droit au recours. Plus récemment, dans la décision de Section X... du 22 juin 2007 (n° 288206, p. 253, AJDA 2007. 2130, chron. J. Boucher et B. Bourgeois-Machureau), vous avez, sans mentionner la décision du Conseil constitutionnel – ce qui signifie que vous y avez vu l'exercice de votre office - procédé de votre propre initiative et sous votre propre autorité à la transposition d'une réserve d'interprétation par ricochet du Conseil constitutionnel. Vous avez ainsi procédé à une interprétation des dispositions de l'article 20 bis de la loi du 11 janvier 1984 modifiées conforme au principe d'égal accès aux emplois publics énoncé à l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Votre décision X... du 22 juin 2007 mise à part, l'on trouve toutefois peu de décisions dans lesquelles vous vous reconnaissez ainsi, sans vous raccrocher à l'autorité de chose jugée par le Conseil constitutionnel, un pouvoir d'interprétation neutralisante de la loi au regard des principes constitutionnels (v. par exemple CE, 2 février 2012, *Société Sonepar*, n° 351600, inédite au Recueil, sur l'article 209 B du CGI). Ainsi que le relevait le président Piveteau dans ses conclusions sur votre décision *Mutuelle antillaise d'assurances* du 21 février 1996 (n° 171138 172053, T. p. 737), il existe une différence entre les dispositions à l'égard desquelles une décision du Conseil constitutionnel revêtue de l'autorité de la chose jugée a émis une réserve d'interprétation, et les dispositions posant une problématique analogue mais à l'égard desquelles le Conseil constitutionnel ne s'est pas prononcé : tandis qu'en appliquant la réserve d'interprétation aux premières vous mettez en œuvre l'article 62 de la Constitution, en transposant aux secondes une interprétation neutralisante, « *vous vous arrogeriez des pouvoirs de censure du législateur qui n'appartiennent qu'au Conseil constitutionnel* ».

En réalité, tout cela nous semble une question de degré.

En présence d'une loi dont la lettre laisse place à l'hésitation ou l'ambiguïté, vous êtes pleinement dans votre rôle en cherchant l'interprétation assurant la meilleure conciliation possible avec les principes supérieurs. Parfois aussi, vous pouvez, pour atteindre le résultat d'une interprétation conforme à la Constitution, vous raccrocher à l'intention du législateur telle qu'elle résulte des travaux préparatoires de la loi, comme dans la décision *Mutuelle antillaise d'assurances* du 21 février 1996, ou encore à l'objet même de la disposition à interpréter.

Il en va autrement lorsque sous couvert d'interprétation, ce n'est pas à une explicitation de la volonté du législateur ou à la simple précision d'une loi ambiguë qu'il s'agit de se livrer, mais à une lecture *contra legem* et à une invalidation qui ne dit pas son nom. Car si assortir une déclaration de conformité d'une réserve d'interprétation permet au juge constitutionnel de sauver la disposition d'une censure *a priori* ou, en cas de contrôle *a posteriori*, d'une abrogation, une telle réserve constitue, tout en sauvant le maintien de la disposition législative en cause dans l'ordre juridique, une condamnation du contenu littéral de cette loi. Comme le relevait D. Fallon dans une étude parue à la RFDA (« Le juge et l'abrogation de la loi », RFDA 2017 p. 865), « *en indiquant la manière dont la loi doit être interprétée, donc appliquée, le Conseil constitutionnel fait en réalité naître une nouvelle législation qui se substitue à la première. La réserve s'analyse alors comme une abrogation de la loi initiale et sa substitution par de nouvelles dispositions directement édictées par le Conseil constitutionnel. (...) Derrière les considérations d'opportunité qui ont conduit le Conseil à ne*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

pas prononcer une décision de censure, on voit bien le travail de réécriture du texte de loi à l'œuvre. »

Seul le Conseil constitutionnel nous paraît pouvoir émettre de telles réserves neutralisantes, *contra legem* ou à la limite extrême du *praeter legem*, lesquelles ne sont que des substituts à une déclaration d'inconstitutionnalité. Lui seul est compétent pour juger qu'une disposition législative est effectivement affectée d'un vice au regard des droits et libertés garantis par la Constitution, apprécier si ce vice doit emporter l'abrogation de la loi ou s'il peut et doit être effacé par le biais d'une réserve d'interprétation.

Le caractère pseudo-abrogatif des réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel est particulièrement flagrant lorsqu'elles portent, comme dans la décision n° 2015-515 QPC, sur la succession de deux régimes législatifs dans le temps et sur les modalités d'entrée en vigueur et d'application du nouveau. En énonçant que les règles édictées par les dispositions nouvelles ne sauraient, sans méconnaître la Constitution, s'appliquer à telle ou telle situation devant continuer à bénéficier des avantages qu'instaurait l'ancien texte, la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel équivaut, par ses effets, à une abrogation « en tant que ne pas » - et plus précisément, en tant que la loi nouvelle n'a pas prévu des modalités d'entrée en vigueur préservant certaines situations.

Par suite, dans la présente affaire, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que M. et Mme E..., qui soutenaient que les dispositions nouvelles de l'article 150-0 D bis ne pouvaient, par analogie avec la décision n° 2015-515 QPC, pas s'appliquer, sauf à créer une rupture de l'égalité devant les charges publiques, aux cessions intervenant à une date à laquelle les conditions de durée de détention fixées par la loi antérieure pour bénéficier de l'abattement auraient été remplies, devaient être regardés comme contestant la conformité à la Constitution de la suppression claire et « sèche », par la loi de finances pour 2012, de l'abattement prévu antérieurement à l'article 150-0 D bis du CGI, qu'une telle contestation ne pouvait être soulevée que dans le cadre d'une QPC, et qu'il ne lui appartenait pas de se prononcer sur un tel moyen en dehors de ce cadre.

En second lieu, les requérants soutiennent que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la suppression de l'avantage fiscal en litige en 2011 ne les avait pas privés d'une espérance légitime au sens de l'article premier du protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Par une décision n° 2019-812 QPC du 15 novembre 2019, *M. Sebastien M. et autres* (RJF 2/20 n° 158), le Conseil constitutionnel, saisi d'une QPC dirigée contre l'article 150-0 D bis du CGI dans sa rédaction issue de la loi du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, a examiné le grief tiré de ce que la suppression du mécanisme d'abattement pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011, résultant des modifications apportées à l'article 150-0 D bis du code par la loi du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, avait méconnu la garantie des droits et les exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Il a constaté, d'une part, que cette suppression n'avait porté atteinte à aucune situation légalement acquise, dès lors que le bénéfice de l'abattement ne pouvait être légalement acquis

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

qu'au jour de la cession des titres, à la condition qu'à cette date, les titres cédés aient été détenus depuis au moins six années révolues, décomptées au plus tôt à partir du 1^{er} janvier 2006. Aucun droit à abattement n'avait ainsi pu être légalement acquis avant le 1^{er} janvier 2012. A cet égard, la situation se présentait en des termes différents de celle sur laquelle le Conseil constitutionnel s'était prononcé dans l'affaire n° 2015-515 QPC dont s'étaient prévalus les requérants, faute pour quiconque ici d'avoir déjà atteint la durée exigée par l'ancien texte. Par suite, la loi du 28 décembre 2011, en prévoyant l'application de la règle nouvelle aux cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2011, ne s'est pas appliquée à des faits générateurs lors desquels les contribuables auraient déjà rempli les conditions pour bénéficier de l'abattement.

Le Conseil constitutionnel a jugé, d'autre part, que la simple conservation de titres durant une période inférieure à la durée exigée par l'article 150-0 D bis du CGI dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2012 n'avait pu, à elle seule, faire naître une attente légitime de bénéficier de l'abattement en cause.

Vous pourrez, pour les mêmes motifs, conclure sur le terrain conventionnel à l'absence d'atteinte à une espérance légitime constitutive d'un bien au sens de l'article 1P1.

En particulier, la configuration n'est en rien comparable à celles des législations au cœur des décisions *min. c/ société EPI* du 9 mai 2012 (CE, Plénière, n° 308996, p. 200, RJF 2012 n° 786), *min. c/ Société Vivendi* du 25 octobre 2017 (CE, Plénière, n° 403320, p. 324, RJF 2018 n° 131) ou *Société Dekra France* du 6 juin 2018 (n° 414482, aux Tables, RJF 10/18 n° 1057), dans lesquelles l'avantage fiscal supprimé pour l'avenir par le législateur constituait une mesure incitative, adoptée pour une durée fixée à l'avance, et dans lesquelles l'avantage fiscal était la contrepartie d'engagements irrévocables du contribuable et de l'adoption par celui-ci d'un comportement donné présentant un caractère d'irréversibilité et des conséquences économiques (par exemple salariales) lourdes. Tel n'était aucunement le cas ici.

Par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ni inexactement qualifié les faits en jugeant que l'intervention de la loi de finances pour 2012 n'avait privé les contribuables d'aucune espérance légitime au sens de l'article 1^{er} du protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.