

La portée conférée par le Conseil aux décisions qu'il rend en matière fiscale

Ce n'est qu'avec humilité que l'auteur de ces lignes, qui ne prétend pas être un spécialiste du contentieux constitutionnel, s'aventure sur un terrain qui ne lui est pas familier. Tout devrait l'inciter à la modestie et à la modération dans le regard qu'il porte sur les décisions du Conseil, qui sont l'aboutissement d'un travail auquel ont participé les conseils qui ont aidé à la rédaction des saisines, le rapporteur de l'affaire et ses assistants, la délibération collective d'un collègue comprenant des juristes parmi les plus éminents, sans compter, s'il s'agit d'une QPC, le travail effectué en amont par le Conseil d'État ou la Cour de cassation. Qui plus est, la matière fiscale – et ici, le fiscaliste retrouve ses marques – doit tout particulièrement inciter à la prudence. Car le juge constitutionnel se trouve là au nœud des tensions qui traversent la justice fiscale. Au problème lancinant de la justice de l'impôt – cette expression du pouvoir de l'État – une réponse aura été, est encore, l'encadrement formel du pouvoir d'imposer. Il suffit pour que l'impôt soit juste qu'il soit consenti par une assemblée de représentants démocratiquement élus. Cette formulation est évidemment *une* expression, historiquement signifiante pour les États occidentaux, mais dont nous sommes bien conscients des indéterminations : représentants de qui ? Démocratiquement en quoi ? Recours ou non au vote majoritaire pour déterminer la volonté de l'assemblée ? pour ne citer que les plus évidentes. Du fait même de ces indéterminations, la réponse formelle ne pouvait éteindre le débat sur la justice fiscale. Il est aisé de voir en quoi l'hypothèse d'un impôt décidé à la majorité par des députés eux-mêmes élus à la majorité par un corps électoral composé principalement de citoyens sans patrimoine et à faibles revenus avait de quoi inquiéter la minorité possédante, et l'on ne s'étonnera pas que l'universalisation du suffrage ait alimenté la crainte chez les possédants d'une spoliation opérée par l'impôt. Une réponse à cette possible faillite de la justice formelle était de chercher des principes de justice matérielle, au premier rang desquels, évidemment, celui d'une répartition égale de l'impôt entre les contribuables. Là encore, les indéterminations sont nombreuses, ne serait-ce que dans l'identification et la quantification du terme commun (facultés contributives, sacrifice...). Le point déterminant est que pour s'imposer à une norme fiscale législative (car le consentement à l'impôt avait naturellement glissé vers le principe de légalité de l'impôt), il fallait que ces principes matériels aient un rang supra-législatif, si possible constitutionnel, et qu'existe un contrôle de la décision du législateur au regard de ces principes. Ne nous y trompons pas, il existe bien en matière fiscale une tradition de méfiance envers la démocratie dont l'horizon et l'instrument sont l'encadrement par la constitution – et donc par le juge

constitutionnel – de la volonté des élus ou des électeurs¹. En même temps, et avant de nous accuser de faire du Conseil un valet du grand capital, il est impossible d'ignorer que l'impôt peut aussi, et a effectivement pu, servir à attenter à des droits fondamentaux, tels que la liberté de la presse, la liberté religieuse, la liberté d'entreprendre et, évidemment, le droit de propriété². Si la question ainsi posée, dans cette tension entre consentement démocratique et protection des droits de la personne, n'est pas originale, du moins trouve-t-elle en matière fiscale une vigueur qui ne peut qu'inciter le Conseil – qui devrait inciter le Conseil – à cette vertu cardinale qu'est la prudence.

Une autre raison devrait, à vrai dire, l'y déterminer. Car l'équilibre entre intérêt général et intérêts particuliers prend aussi en la matière une couleur particulière, marquée, oserons-nous dire, par un certain non-dit. Le Conseil ne peut en effet ignorer que ses décisions en ce domaine peuvent représenter, et représentent souvent, un enjeu financier considérable et que, en des temps où l'État lutte pour le rétablissement de l'équilibre des comptes publics, cet aspect-là, pour trivial qu'il soit quand sont en jeu des libertés fondamentales, peut peser dans l'appréciation de l'intérêt général. De même, les intérêts particuliers qui en appellent au Conseil, soit directement par la voie de la QPC, soit indirectement par le relais de parlementaires complaisants – sans qu'il soit besoin d'évoquer ici les portes étroites – sont-ils particulièrement puissants, informés et stratèges, tentant par une jurisprudence bien amenée de peser tout à la fois sur le législateur, les négociateurs internationaux, les juges français et européens.

Or de cette prudence que l'on attendrait du Conseil, pour des raisons ressortissant tout à la fois de la philosophie politique et de la préservation des intérêts de l'État, le Conseil semble s'être départi dans des décisions qui nous paraissent plus aventureuses qu'audacieuses. Particulièrement topique pour notre propos, et que nous traiterons donc ici, est la question de la portée que le Conseil entend conférer à ses décisions en matière fiscale par le recours à deux outils : la méconnaissance de l'autorité des décisions du Conseil (I) et la préservation de l'effet utile du recours (II). Nous nous demanderons pour finir s'il n'existe pas une certaine résistance de la matière fiscale à cette prétention du Conseil à ériger ses décisions en jurisprudence (III).

I. LA MÉCONNAISSANCE DE L'AUTORITÉ DES DÉCISIONS DU CONSEIL

Il s'agit là d'un motif ancien, puisque le Conseil avait constaté dès 1962 un non-lieu à statuer sur une demande de déclassement d'une disposition législative dont il avait déjà écarté par une précédente décision qu'elle puisse avoir un caractère réglementaire³. Il se prévalait en la circonstance, et dans l'esprit d'une jurisprudence du Conseil d'État destinée à couper court à l'obstination de l'administration

¹ E. PICAUVET, « Contrat social néo-libéral, théorie de l'impôt et pensée du déclin », in Th. BERNS, J.-C. K. DUPONT, M. XIFARAS (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 169-197.

² De grâce, ne faisons pas l'erreur de dériver la question de savoir si l'article 17 de la Déclaration de 1789 garantit d'autre propriété qu'immobilière, qui est parfaitement justifiée, en une affirmation selon laquelle l'impôt ne pose pas le problème de l'atteinte au droit de propriété du contribuable.

³ Décision 62-18L du 16 janvier 1962, Loi d'orientation agricole.

s'entêtant à ne pas admettre les conséquences d'une décision de justice, de l'autorité de chose jugée qu'il reconnaissait à sa précédente décision, d'autant plus à bon droit que l'objet de la demande et le demandeur étaient les mêmes. Cette décision laissait cependant ouverte la question de son application à une loi nouvelle, différente par sa date et par son texte de la loi sur laquelle le Conseil se serait précédemment prononcé. Après avoir disposé qu'en principe l'autorité de chose décidée ne s'appliquait pas à une loi « conçue [...] en des termes différents », le Conseil avait introduit en 1989 une exception essentielle, lorsque « les dispositions de cette loi [...] ont, en substance, un objet analogue à celui des dispositions législatives déclarées contraires à la Constitution » (jurisprudence « Dix de Renault »)⁴. Ainsi, l'analogie matérielle primait sur la différence formelle pour apprécier l'identité d'objet fondant l'autorité de chose jugée.

Longtemps isolée, cette motivation a récemment été reprise en matière fiscale. Il s'agissait, en l'occurrence, de la question des revenus à prendre en compte pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF). Le Conseil avait conditionné en août 2012 la constitutionnalité de l'ISF à l'existence d'un tel plafonnement, afin d'éviter « une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques⁵ », son raisonnement étant, semble-t-il, qu'une dette d'ISF supérieure au revenu disponible obligerait le contribuable à céder une partie de ses biens pour acquitter l'impôt. De fait, la loi de finances pour 2013, qui refond l'ISF, réintroduit un mécanisme de plafonnement. Toutefois, pour éviter une optimisation fiscale simple – et largement pratiquée avant 2011 – consistant à ne pas mettre à la disposition du contribuable des gains qui lui sont en fait déjà acquis (bénéfices non-distribués, plus-values en report ou en sursis d'imposition, intérêts et produits capitalisés) de façon à abaisser au maximum le plafond (et donc le montant d'ISF à payer), le législateur avait prévu d'intégrer ces gains aux revenus du contribuable pris en compte pour le calcul du plafonnement. Cette disposition avait été censurée par le Conseil, qui estimait qu'intégrer des « sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année » méconnaissait « l'exigence de prise en compte des facultés contributives ». En 2013, le débat s'est déplacé sur le terrain plus étroit des produits de contrats de capitalisation et contrats apparentés (notamment contrats d'assurance-vie) dit « en euros », c'est-à-dire pour lesquels étaient déterminés en euros ou en devises les produits réalisés et capitalisés sur le contrat. Si ces produits étaient conventionnellement indisponibles jusqu'au terme du contrat, ils pouvaient cependant être assimilés à des revenus et étaient d'ailleurs pris en compte pour le calcul du bouclier fiscal pour 2011⁶ et supportaient des prélèvements sociaux⁷. Une première tentative de l'administration fiscale pour forcer cette assimilation par voie de circulaire, qui avait suscité un émoi considérable chez les contribuables concernés pris à contre-pied, échoua devant le Conseil d'État, qui jugea le 20 décembre 2013 (quelques jours avant que le Conseil ne se prononce sur la loi de finances pour 2014) qu'il y avait là un ajout à la loi et donc incompétence du pouvoir

⁴ Décision n° 89-258 DC du 8 juillet 1989, Loi portant amnistie.

⁵ Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, deuxième loi de finances rectificatives pour 2012

⁶ Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances initiale pour 2011, art. 22, III modifiant l'article 1649-0 A du CGI.

⁷ Par exemple, article L-136-7, II, 3° du Code de la sécurité sociale, pour l'assujettissement à la CSG.

règlementaire. Il revenait donc au législateur de se prononcer, ce qu'il fit à l'occasion de la loi de finances pour 2014. La qualification comme revenu d'une variation de la valeur de rachat d'un contrat ne concernait, encore une fois, que la seule détermination d'un plafonnement d'impôt et s'appliquait à des enrichissements qui étaient déjà assimilés à des revenus pour asseoir des prélèvements sociaux. Cette obstination à identifier des formes d'enrichissement susceptibles d'être prises en compte pour le plafonnement de l'ISF n'en fut pas moins blâmée par le Conseil qui, rappelant la motivation de sa décision de l'année précédente, jugea que le législateur avait « méconnu l'autorité qui s'attache, en vertu de l'article 62 de la Constitution, à la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2012 ».

Arrivés à ce stade, il est possible de s'interroger sur l'utilité qu'il y avait pour le Conseil à mobiliser le motif de la méconnaissance de l'autorité de la chose décidée pour censurer la disposition litigieuse. Il est certes possible d'y voir un raccourci argumentatif. Le Conseil n'a ainsi pas besoin d'établir en quoi la nouvelle disposition méconnaît l'exigence de prise en compte des facultés contributives, mais simplement qu'elle ne diffère pas en substance d'une disposition pour laquelle cette démonstration a déjà été effectuée, travail d'assimilation qui serait *a priori* plus aisé. C'est en tout cas dans cette voie que s'est engouffré le Conseil d'État par son arrêt de 2015 Société Métropole Télévision⁸. Il s'agissait en l'occurrence d'une QPC dirigée contre l'article 1609 sexdecies du CGI, dont les dispositions avaient été transférées par une ordonnance du 24 juillet 2009 à l'article L-115-7 du Code du cinéma et de l'image animée, article qui avait été en 2014 déclaré inconstitutionnel par le Conseil constitutionnel⁹. On le voit, il n'y avait pas au juge grand effort à faire pour voir dans l'article 1609 sexdecies du CGI une disposition identique, dans sa substance et sa rédaction, à l'article L-115-7 CCA, l'audace consistant ici à utiliser le principe de l'autorité de la chose jugée pour s'autoriser à prononcer lui-même l'inconstitutionnalité de la disposition contestée « sans qu'il y ait lieu de saisir le Conseil constitutionnel d'une nouvelle question prioritaire de constitutionnalité ». Plus récemment, il a reconnu la constitutionnalité, avec réserve d'interprétation, d'un article considéré comme « similaire dans sa substance » à une version postérieure sur laquelle le Conseil constitutionnel s'était prononcé¹⁰.

Cette idée selon laquelle l'autorité de chose décidée constituerait un raccourci démonstratif nous laisse cependant perplexe. Cette perplexité tient, en premier lieu, au caractère pour le moins lapidaire de la motivation dont on prétend ainsi faire l'économie. Pour illustrer notre propos, en 2013 comme en 2012 la motivation du Conseil portait sur la qualification de l'enrichissement comme ne constituant pas « des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a eu la disposition », mais la relation qui en était déduite avec les facultés contributives était, qu'il s'agisse d'une motivation directe ou par renvoi, parfaitement elliptique.

En second lieu, la cohérence et la force de l'autorité de chose décidée supposeraient que soit systématiquement vérifiée s'il n'y a pas identité substantielle de la disposition attaquée avec une disposition déjà examinée antérieurement. La question semble pourtant parfois discrètement omise. La même loi de finances pour 2014 prévoit ainsi un nouveau report de l'expiration du régime dérogatoire

⁸ CE, 16 janvier 2015, n° 386031, Sté Métropole Télévision ; Dr. fisc. 2015, no 28, comm. 469, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note S. Austray.

⁹ Décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, TF1.

¹⁰ CE, 7 juillet 2017, n° 410620, Nabitz ; Dr. fisc. 2017, n° 30-35, comm. 416, concl. B. Bohnert.

des successions corses, qui est la reprise d'une tentative de report déjà censurée, elle aussi, en 2012. Or, ici, le Conseil se prononce directement sur la disposition contestée sans évoquer une méconnaissance de la chose décidée. Il est vrai que si l'intention du législateur est constante, les moyens employés diffèrent. *A contrario*, saisi d'une disposition dont le texte est à peu de choses près semblable à celui d'une disposition déjà censurée, le Conseil a pu écarter l'identité substantielle en relevant une différence dans l'objet de la loi ou dans l'intention du législateur. C'est par exemple le cas des décisions relatives aux taxes sur les boissons caféinées. Alors que le Conseil avait censuré en 2012 une telle taxe au motif que le critère retenu (dosage de caféine ou de taurine) était sans lien rationnel avec l'intention du législateur qui était de lutter contre la consommation alcoolique des jeunes, il valide en 2014 une imposition pratiquement identique au motif que l'objet de la loi est cette fois différent puisqu'« il ressort des travaux parlementaires de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 qu'en créant cette imposition, le législateur a entendu prévenir les effets indésirables sur la santé de boissons ayant une teneur élevée en caféine¹¹ ». Ainsi, c'est une double condition que semble exiger le Conseil pour reconnaître l'identité substantielle permettant d'opposer l'autorité de chose décidée : l'identité du but et l'identité des moyens, et il n'est pas sûr que cette double démonstration rende la motivation beaucoup plus aisée.

Quelle est donc, finalement, l'utilité de ce motif de l'atteinte à l'autorité de chose décidée ? D'un point de vue pratique, quand se multiplient les corrections de détail de dispositifs légaux ou les reprises « à droit constant » dans des ordonnances de codification, il peut paraître souhaitable d'éviter qu'apparaissent des contradictions entre des décisions portant sur des normes étroitement apparentées, de même qu'il peut être de bonne administration de la justice d'opérer en amont un tri entre les contestations qui sont nouvelles et celles qui ont déjà été tranchées par une décision, de l'autorité de laquelle on se prévaut. De même, conférer ainsi à une décision antérieure la force contraignante du précédent ne peut que renforcer l'autorité de la juridiction et accélérer la construction d'une jurisprudence. Certes, mais n'y a-t-il pas quelques risques à transposer ainsi au contrôle *a priori* une manière de raisonner qui relève davantage de l'appréciation du sérieux de la question en QPC ? Car pour quelques cas exceptionnels d'application, combien plus souvent ce hausse-col ne se change-t-il pas en carcan obligeant le Conseil, pour s'en libérer, à consacrer son énergie et son ingéniosité à établir des distinctions entre des textes similaires, ce qui, lorsque ces distinctions reposent sur l'intention prêtée au législateur, est s'engager sur une pente inutilement périlleuse. Enfin, et plus fondamentalement, cette assimilation de deux lois, quand bien même le texte en serait-il semblable, débattues et adoptées à des moments différents avec une intention qui n'est nécessairement jamais tout à fait la même, semble marquer bien peu de considération pour le pouvoir d'appréciation d'un parlement démocratiquement élu. Ne serait-il pas au fond bien plus simple et bien plus respectueux (notamment de la séparation des pouvoirs) que le Conseil constitutionnel considère par principe que toute contestation est nouvelle en contrôle *a priori*, quelles que puissent être les ressemblances apparentes entre le projet de loi adopté et un texte sur lequel le Conseil se serait déjà prononcé ? La lourdeur de la procédure législative devrait suffire à garantir qu'il n'y aura pas d'obstination déraisonnable du législateur, et cela n'interdit en rien au Conseil, se prononçant sur la conformité à la Constitution, de reprendre un raisonnement antérieur. Il est même probable que sa jurisprudence

¹¹ Décision n° 2014-417 QPC du 19 septembre 2014, Société Red Bull On Premise et autre.

tirera plus de force de cette répétition et de la rigueur de ce raisonnement que de l'argument d'autorité du précédent, en supposant, il est vrai, que la qualité de la motivation permette de retracer cette rigueur du raisonnement. Bref, étant donnée la considération toute particulière que la tradition constitutionnelle porte à l'appréciation du Parlement en matière fiscale, ce serait vertu de prudence pour le Conseil de se dispenser, puisqu'il le peut, des protestations indignées de qui croit voir contestée l'autorité de ses décisions.

II. LA PRÉSERVATION DE L'EFFET UTILE D'UN RECOURS « EN TANT QUE NE PAS »

Un second domaine où le Conseil a pu nous sembler faire preuve de témérité dans la portée des décisions rendues en matière fiscale est celui de la préservation de l'effet utile des recours « en tant que ne pas », c'est-à-dire sur un moyen d'atteinte au principe d'égalité en tant que la loi contestée ne reconnaît pas au requérant un avantage qu'elle accordait à d'autres. Évidemment, il serait problématique que les victimes d'une discrimination « par omission » soient impuissantes, alors qu'elles auraient pu agir contre une loi les visant directement pour leur appliquer une règle plus défavorable (discrimination « par action »). Ne s'agit-il pas d'ailleurs de l'hypothèse même ou l'atteinte au principe d'égalité qui résulte de la loi, pour se faire négativement et non positivement, a le plus de chance d'échapper au contrôle *a priori* ? Aussi le Conseil, dès sa première décision en QPC, a-t-il reconnu la recevabilité d'un recours « en tant que ne pas ».

La question est cependant délicate s'agissant de la matière fiscale. Par hypothèse, le dispositif critiqué est un régime de faveur par rapport au droit commun. Pour mettre fin à la rupture d'égalité, le Conseil doit ou décider sa généralisation – ce qui est difficilement admissible au regard du principe de légalité de l'impôt, sans compter l'incidence financière d'une telle décision – ou décider sa suppression – ce qui pose tout autant le problème de la compétence du Conseil pour décider de l'application d'un impôt à des personnes que le législateur avait exonérées, lesquelles pourraient à bon droit faire état des attentes légitimes résultant d'une situation légalement acquise. À ce problème de sécurité juridique pour les bénéficiaires du régime, il est possible de répondre par un report dans le temps des effets de la décision. Plus gênante est la question, en cas de suppression, de l'effet utile du recours pour la personne qui a posé la QPC si l'on considère que son intention n'était pas de faire disparaître une différence de traitement, mais d'obtenir une décharge d'imposition par l'application à sa personne d'un régime de faveur. C'est sans doute ce qui a conduit le Conseil, dans deux décisions de 2013, à combiner censure pour atteinte au principe d'égalité, report des effets de la décision au premier janvier de l'année suivante pour laisser le temps au législateur de se prononcer, par la loi de finances initiale ou la loi de finances rectificative, sur la généralisation ou la suppression du régime de faveur et, « pour préserver l'effet utile du recours », à accorder le bénéfice du régime de faveur au requérant. Fixer la liste des personnes qui bénéficieront de ce cadeau royal est d'ailleurs elle-même source de difficultés, car il pourrait y avoir quelque injustice à le réserver au seul requérant dont la QPC est la première parvenue jusqu'au Conseil, d'où des distinctions parfois byzantines entre contribuables requérants, contribuables jugés et contribuables concernés (sans compter les contribuables réclamants mais non encore requérants, les contribuables contestants mais non encore rehaussés, voire les contribuables concernés mais non encore rectifiés).

On peut certes voir à cette disposition une certaine cohérence procédurale : si le recours ne peut avoir d'effet utile, quel peut être l'intérêt à agir du requérant, qui en conditionne la recevabilité ? Significativement, le Conseil d'État a déjà eu à traiter de la question pour des recours pour excès de pouvoir dirigés contre des doctrines administratives relatives à la portée d'un avantage fiscal. S'il admet qu'un contribuable puisse demander l'annulation d'une doctrine accordant un avantage fiscal (en tant qu'elle accorde à ses concurrents un avantage fiscal dont il bénéficie¹² ou en tant qu'elle accorde aux membres d'une profession appartenant à son même cercle d'intérêts un avantage qu'elle lui refuse¹³), il lui dénie le droit de demander l'extension d'une tolérance non prévue par la loi (annulation en tant que la doctrine ne lui accorde pas cet avantage)¹⁴, précisément par ce qu'il n'appartient à l'administration d'accorder un avantage fiscal (qu'un avantage reconnu à tort reste garanti au contribuable en ayant bénéficié par l'effet de l'article L 80 A du LPF est ici une autre question).

La solution que retient le Conseil constitutionnel le conduit donc à ordonner l'extension d'un régime fiscal de faveur en dépit, et même contre la volonté explicite du législateur, régime dont il vient au surplus d'établir qu'il est construit sur des critères inadéquats par rapport au but poursuivi. On aimerait pouvoir écrire que le Conseil sauve sa jurisprudence par une analyse de l'intention du législateur, lui permettant de faire une subtile distinction entre la dérogation qui n'a pas visé assez large et celle qui a visé trop large ou à côté au regard de l'objectif poursuivi. Dans le premier cas, la dérogation aurait vocation à être élargie si le législateur maintient son intention, et en faire bénéficier le requérant au nom de l'effet utile serait en quelque sorte anticiper sur un élargissement logique ; dans le second, la dérogation aurait vocation à être restreinte ou supprimée, et l'étendre au requérant serait une manière de persévérer dans l'erreur. N'est-ce pas d'ailleurs, précisément ce qu'il a fait par sa décision *Layher SAS* du 30 septembre 2016, à la désagréable surprise des avocats de la requérante ? Il s'agissait en l'occurrence d'un recours de jalousie d'une société mère contre une disposition réservant aux seules sociétés d'un groupe fiscalement intégré l'exonération de la contribution de 3 % sur les montants distribués. Le Conseil relève que le régime de l'intégration fiscale, qui détermine le mode de calcul de l'impôt sur les sociétés, n'a pas de relation logique avec un impôt indirect sur les distributions (le critère de l'exonération n'est donc

¹² CE, 8^e et 7^e ss-sect., 8 août 1990, n° 68387, CCI de Dunkerque : Dr. fisc. 1990, n° 41, comm. 1869, concl. P.-F. Racine ; *RJF* 8-9/1990, n° 1101, chron. J. Turot, « Les recours en annulation contre la doctrine administrative », p. 535.

¹³ CE, sect., 4 mai 1990, n° 55124, Association freudienne et autres, et n° 55137, Robinet et autres, Dr. fisc. 1990, n° 25-26, comm. 1272 ; *RJF*, 6/90, n° 674.

¹⁴ CE, 9^e et 10^e ss-sect., 29 octobre 2012, n° 337253, Sté Crédit Agricole SA, concl. C. Legras, note O. Fouquet ; V.L. LECLERCQ et Th. PONS, « L'imputation des crédits d'impôt d'origine étrangère sur l'IS à taux réduit. À propos de l'arrêt CE, 9^e et 10^e ss-sect., 29 octobre 2012, n° 337253, Sté crédit agricole », Dr. fisc. 2013, n° 45, étude n° 501. Le récent arrêt du Conseil d'État Sté Crédit agricole SA (CE, 26 juin 2017, n° 386269 ; Dr. fisc. 2017, n° 29, comm. 405, note Th. Pons) est revenu sur la solution au fond, c'est-à-dire en interprétant l'article 220,1 du CGI de telle sorte que la possibilité d'imputer un crédit d'impôt à taux normal sur un impôt à taux réduit n'est pas une tolérance mais une application normale de la loi. Le même jour, le Conseil d'État accepte de transmettre au Conseil constitutionnel une QPC sur la compatibilité de l'article 220-1-a du CGI avec les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques et avec le droit de propriété, QPC soulevée par une entreprise qui n'avait pu, notamment, reporter sur l'exercice suivant la fraction inutilisée de ces crédits d'impôt (CE, 26 juin 2017, n° 406437, Sté BPCE ; Dr. fisc. 2017, n° 29, comm. 408, conc. É. Bokdam-Tognetti, note Ph. Durand)

pas rationnel) et ne peut donc justifier une différence de traitement. Mais à la déception de la requérante, ce n'est pas la restriction au régime de faveur mais bien le régime de faveur lui-même que le Conseil a abrogé, avec report des effets de sa décision au 1^{er} janvier 2017 – la solution est jusque-là classique –, mais sans juger utile de préserver pour la SAS Layher l'effet utile de son recours.

Mais cette rationalisation que nous proposons serait doublement spéculative. En premier lieu, parce que la motivation des décisions du Conseil ne permet pas, dans le laconisme de formules stéréotypées, de suivre un tel raisonnement, qui, s'il existe, est peut-être à chercher davantage dans l'inconscient que dans l'implicite du Conseil. En second lieu, parce que nous voilà une fois de plus renvoyés à la pesée de l'intention du législateur comme critère de la constitutionnalité de la loi. La prudence, de nouveau, ne commanderait-elle pas que le Conseil s'abstienne d'asortir sa censure de ce qui s'apparente, au fond, à une injonction ?

III. UNE RÉSISTANCE DE LA MATIÈRE FISCALE ?

Sur les deux points précis que nous avons choisi d'aborder – autorité de la chose décidée et préservation de l'effet utile du recours – il semble que les décisions les plus récentes du Conseil aient marqué un repli vers des positions plus prudentes. Peut-être, et c'est là l'hypothèse que nous proposons en conclusion, faut-il y voir une forme de résistance de la matière fiscale. Il est en effet difficile au Conseil d'imposer une interprétation lorsqu'elle repose au fond sur des éléments incertains comme l'intention du législateur (qui détermine, nous l'avons vu, l'identité substantielle, mais aussi le caractère rationnel des critères utilisés pour justifier un traitement différent), les facultés des contribuables ou les effets pouvant être légitimement attendus d'une situation légalement acquise.

Ce constat pourrait conduire – ce serait aisé – à dénoncer sur le fond une attitude du Conseil empiétant sur les attributions de législateur et peu soucieux de détailler dans la motivation de ses décisions le raisonnement qu'il a mené. Mais ne pourrait-on pas inverser cette lecture et voir dans cette imprécision la rémanence de la liberté du souverain consubstantielle de l'impôt et qui rend si difficile, et peut-être même si dangereux, de construire un encadrement de l'impôt sur des critères matériels ? Après tout, peut-être est-il plus sain qu'un certain flou persiste sur la nature des facultés que taxe l'ISF (on sait que ce sont les facultés que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits¹⁵, ce qui est, à vrai dire, un peu une tautologie) si l'on songe aux avenues qu'ouvrirait à l'évasion fiscale une définition trop étroite en termes de revenu disponible.

Mais le corollaire de cette incertitude est un appel à la retenue sur la portée des décisions, tout particulièrement lorsqu'elles sont rendues en QPC. Car les QPC ont ce biais de placer le débat sur le seul terrain de la protection des droits et libertés que la constitution garantit, qui est loin d'être l'unique dimension de l'exercice du pouvoir d'imposer.

Emmanuel de Crouy-Chanel

Emmanuel de Crouy-Chanel est professeur à l'Université de Picardie – Jules Verne et

¹⁵ CC, déc. n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, Époux M., cons. 11 ; déc. n° 2010-99 QPC du 11 février 2011, Mme Laurence N., cons. 5 ; déc. n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, Loi de finances pour 2013, cons. 90.

▮ membre du département Sorbonne-fiscalité et finances publiques de l'Institut de recherches juridiques de la Sorbonne (IRJS)