

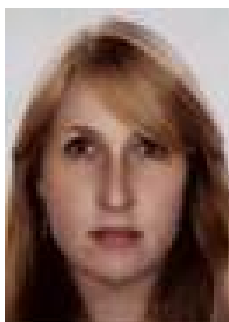
Revue

Lexbase Hebdo édition fiscale n°431 du 9 mars 2011

[Procédures fiscales] Événement

La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale à la lumière de la pratique

N° Lexbase: N6376BRL



par *Sophie Cazaillet, Rédactrice en chef Lexbase Hebdo — édition fiscale*

A l'occasion du premier anniversaire de la QPC, l'IFA et le CEFEP ont organisé, le vendredi 4 mars 2011, une matinée autour du thème de la place de la QPC dans le domaine de la fiscalité et des pratiques qu'elle a suscitées jusqu'ici. Et il y a matière à débattre, car la fiscalité nourrit de nombreuses QPC, étant d'ailleurs sa matière de prédilection, plus encore que le droit pénal. Et même si le grand nettoyage du CGI n'a pas eu lieu, les dispositions candidates au contrôle *a posteriori* du Conseil constitutionnel sont nombreuses. Un an après l'entrée en vigueur de la QPC, les tendances et les conséquences de son utilisation, importante, en matière fiscale sont vues par Patrick Dibout, avocat et Professeur à l'Université Paris II Panthéon-Assas, "maître de cérémonie" de cette matinée, et ses deux intervenants, Pierre Collin, rapporteur public au Conseil d'Etat, et Benoît Delaunay, Professeur à la faculté de droit de l'Université de Poitiers. Lexbase Hebdo — édition fiscale vous propose, cette semaine, un compte rendu de cette manifestation.

I — Rappel de la procédure propre à la QPC et chiffres

Benoît Delaunay, après avoir rappelé les grandes lignes de la procédure applicable à la QPC, livre ses statistiques et performances en matière fiscale.

L'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958, portant loi organique sur le Conseil constitutionnel (N° Lexbase : [L0276A13](#)) dispose que tout contribuable, partie à une instance judiciaire ou administrative, à l'exclusion des cours d'assises, peut soulever une QPC (article 23-1). Toutefois, un double filtre -et un double délai, par conséquent— a été mis en place par le législateur : les QPC soulevées devant le juge du fond sont d'abord filtrées, transmises aux juges suprêmes si elles répondent aux conditions (article 23-2) puis, en cas de transmission, la juridiction suprême, qu'il s'agisse du Conseil d'Etat ou de la Cour de cassation, opère elle-même un second filtre, et transmet à son tour

au Conseil constitutionnel celles qui répondent aux conditions (article 23-4). Ce "double filtre", a le caractère d'un "entonnoir", les conditions de transmission exigées par le juge du fond étant plus larges que celles exigées par le juge suprême. En effet, la "nouveauté de la question" apparaît, devant le Conseil d'Etat et la Cour de cassation, comme condition supplémentaire de transmission. La QPC qui a passé ces filtres est examinée par le Conseil constitutionnel. Il faut noter que le double filtre n'est pas systématique. En effet, la QPC peut être soulevée pour la première fois devant le juge suprême, qui devient du même coup l'unique filtre (article 23-5).

Benoît Delaunay revient sur l'engouement suscité par la création du contrôle de constitutionnalité *a posteriori* par le biais de la QPC. Il nous rappelle que le contrôle *a priori* s'est exercé sur la plupart des lois de finances depuis 1974, date à laquelle la loi constitutionnelle (loi n° 74-904 du 29 octobre 1974, portant révision de l'article 61 de la Constitution N° Lexbase : L9947IGI) a attribué la faculté de saisine du juge constitutionnel à 60 députés ou 60 sénateurs, faculté très appréciée et pratiquée par l'opposition. Et ce contrôle porte ses fruits ! On se souvient notamment de la censure récente par le Conseil constitutionnel de la loi instituant la "taxe carbone" (Cons. const., décision n° 2009-599 DC, 29 décembre 2009, loi de finances pour 2010 N° Lexbase : A9026EPY). De plus, le contrôle de conventionnalité, exercé par les juges des ordres judiciaire et administratif, permet, au jour le jour, d'écarter l'application des lois qui violeraient les Conventions internationales signées et ratifiées par la France, la CESDH, et la Charte des droits fondamentaux de l'UE (N° Lexbase : L8117ANX), qui a acquis force obligatoire par sa mention dans le TFUE. Les droits et libertés proclamés par ces textes ressemblent beaucoup à ceux du bloc de constitutionnalité. Et les juges européens et communautaires ont à connaître d'affaires mettant en cause la fiscalité française, et ont déjà condamné la France sur le fondement des textes qu'ils défendent.

Cela étant dit, la QPC est tout de même un pouvoir formidable accordé au citoyen, au contribuable, qui peut vraiment, par ce biais, s'approprier les droits et libertés qui découlent du bloc de constitutionnalité, ceux-ci perdant, dès lors, leur caractère théorique pour jouer un rôle plus "quotidien".

Sur les chiffres, Benoît Delaunay nous livre les statistiques au niveau des juridictions suprêmes et du juge constitutionnel de cette première année de QPC :

- Devant le Conseil d'Etat : sur 68 des QPC portant sur la matière fiscale, 36 ont fait l'objet d'un refus de transmission, 10 sont pendantes, et 22 ont été transmises. Parmi elles, 14 dispositions ont été déclarées conformes, 1 seule a subi une non-conformité partielle et 2 ne sont pas conformes.

- Devant la Cour de cassation : au sein des chambres civiles, 51 QPC ont été traitées, 1 seule est pendante. 47 n'ont pas été transmises au juge constitutionnel, et sur les 4 transmissions opérées, 3 dispositions sont conformes et 1 non conforme. Au sein de la chambre pénale, 22 QPC dont 4 pendantes ont été présentées, et sur les 2 transmises au Conseil constitutionnel, 1 seule a été déclarée conforme sous réserve d'interprétation, l'autre étant pleinement conforme.

- Devant le Conseil constitutionnel : sur les 83 QPC dont a eu à connaître le juge constitutionnel, toutes matières confondues, le droit fiscal s'impose comme domaine privilégié de la QPC, avec 18 dispositions attaquées, contre 17 en droit pénal qui, malgré son retentissement médiatique fort, n'est pas *leader*.

II — Les actes susceptibles de faire l'objet d'une QPC

Pierre Collin détaille les actes susceptibles de faire l'objet d'une QPC, en vertu d'un texte ou d'une jurisprudence du juge constitutionnel, qui a eu à connaître de ces questions.

L'article 61-1 de la Constitution de 1958 (N° Lexbase : L5160IBQ), instituant la QPC, dispose qu'elle porte sur une "*disposition législative*". *A priori*, il s'agit des dispositions contenues dans les lois, à l'exclusion par conséquent des décrets, règlements, arrêtés, instructions, circulaires, etc.. Les dispositions législatives sont celles votées par le Parlement, qui revêtent la "forme" législative, au sens large. Les lois antérieures à 1958 sont visées, ainsi que les dispositions qui ont été abrogées (Cons. const., décision n° 2010-16 QPC, 23 juillet 2010 N° Lexbase : A9194E4B et lire N° Lexbase : N6930BPD).

Toutefois, n'entrent pas dans le champ des dispositions législatives, les lois de ratification d'une convention internationale (CE 10° s-s., 6 décembre 2010, n° 312 305, inédit au recueil Lebon N° Lexbase : A7166GMD), qui sont déjà embrassées par l'article 54 de la Constitution (N° Lexbase : L0883AH8), ni les lois de transposition des Directives communautaires (Cons. const., décision n° 2010-79 QPC, 17 décembre 2010 N° Lexbase : A1871GNM et lire N° Lexbase : N0208BR7). De même, les interprétations de la Constitution et les conventions internationales elles-mêmes (Cons. const., décision n° 2010-4/17 QPC, 22 juillet 2010 N° Lexbase : A9190E47) ne sont pas des dispositions législatives.

Rappelons que, pour autant, ces textes n'échappent pas à tout contrôle. En effet, pour prendre l'exemple du règlement, celui-ci est écarté par le juge du fond s'il est contraire à une loi.

Concernant les circulaires et instructions administratives, il a été jugé que, lorsqu'elles reprennent une loi, sans rien y ajouter, ces textes sont susceptibles de faire l'objet d'une QPC, sur le fondement de la loi citée (Cons. const., décision n° 2010-44 QPC, 29 septembre 2010 N° Lexbase : A4886GA9) (1).

III — Le champ et les limites du contrôle

Continuant le détail du champ d'application de la QPC, avec toutes ses subtilités, Pierre Collin revient sur l'expression consacrée par l'article 61-1 de la Constitution, concernant la référence à laquelle doit se confronter la disposition victime d'une QPC : les "*droits et libertés que la Constitution garantit*". Le choix est vaste.

Sans revenir sur le bloc de constitutionnalité, Pierre Collin se focalise sur les "*objectifs à valeur constitutionnelle*". Ce terme, créé de toute pièce par le Conseil constitutionnel, est flou, et l'est plus encore après sa confrontation avec la QPC. En effet, les objectifs qui fondent un texte peuvent sauver un texte du couperet de la QPC. Mais pas tous. Et pour certains, il n'y a pas encore de réponse.

A titre d'illustration, l'objectif valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, et même contre l'évasion fiscale, a permis de sauver d'une mort probable l'article 155 A du CGI (N° Lexbase : L2518HLT), avec une déclaration de conformité sous réserve d'interprétation, selon laquelle l'application de cette disposition ne doit pas donner lieu à une double imposition (Cons. const., décision n° 2010-70 QPC, 26 novembre 2010 N° Lexbase : A3870GLW) (2). Ce fondement est large, et a récemment été utilisé par le Conseil d'Etat pour refuser la transmission d'une QPC portant sur l'article 57 du CGI (N° Lexbase : L3365IGQ) (CE 3° et 8° s-s-r., 2 mars 2011, n° 342 099, mentionné aux tables du recueil Lebon N° Lexbase : A3003G4Y et lire N° Lexbase : N6331BRW).

En revanche, le trop large objectif d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi se voit refuser l'entrée dans la cour de la QPC (Cons. const., décision n° 2010-4/17 QPC, 22 juillet 2010, précité). Seul le contrôle *a priori* l'accueille.

A mi-chemin, le principe de sécurité juridique est entre deux eaux. Le juge constitutionnel, dans une affaire dans laquelle ce principe est invoqué par le contribuable, se prononce sans traiter cette question (Cons. const., décision n° 2010-99 QPC, du 11 février 2011 N° Lexbase : A9134GTH et lire N° Lexbase : N4852BR7). Le doute plane donc sur le sort réservé à ce fondement.

Concernant l'incompétence négative, pouvant être sanctionnée par les articles 34 de la Constitution (N° Lexbase : L0860AHC) et 14 de la DDHC (N° Lexbase : L6813BHS), le Conseil constitutionnel déclare qu'elle n'est pas susceptible d'être invoquée dans le cadre de la QPC, sauf dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit. Or, en l'espèce, le seul fondement de ces articles, qui n'instituent pas un droit ou une liberté qui puisse être invoqué, est écarté (Cons. const., décision n° 2010-5 QPC, 18 juin 2010 N° Lexbase : A9571EZI et lire N° Lexbase : N4319BPN). A l'occasion d'un autre arrêt, le Conseil constitutionnel a, cette fois, soulevé d'office l'incompétence négative, qu'il retient fondée, pour déclarer inconstitutionnelle une disposition du Code de l'urbanisme, car aucune autre disposition législative que celle-ci n'institue les garanties permettant qu'il ne soit porté atteinte à l'article 17 de la Déclaration de 1789 sur la propriété, cet article instituant le droit de propriété (Cons. const., décision n° 2010-33 QPC, 22 septembre 2010 N° Lexbase : A8929E9L et lire N° Lexbase : N0978BQB).

IV — La recevabilité de la QPC

Après avoir rappelé les conditions de recevabilité de la QPC (ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958, portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, art. 23-4), Pierre Collin revient sur chacune d'elle plus en détail.

Sur la condition selon laquelle la disposition critiquée doit être applicable au litige, il Monsieur Collin explique que la disposition en question n'est pas forcément celle permettant de trancher le litige.

La condition selon laquelle la disposition ne doit pas avoir déjà fait l'objet d'une décision de conformité souffre une exception, le changement de circonstances. Celles-ci peuvent avoir produit un changement vis-à-vis du texte incriminé, mais aussi vis-à-vis de la Constitution. C'est le cas de l'entrée de la Charte de l'environnement (loi n° 2005-205, du 1er mars 2005, relative à la Charte de l'environnement N° Lexbase : L0268G8G) dans les dispositions constitutionnelles, ou du principe d'individualisation des peines (Cons. const., décision n° 2005-520 DC du 22 juillet 2005, loi précisant le déroulement de l'audience d'homologation de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité N° Lexbase : A1641DKY), en 2005, qui a fait et fait toujours grand bruit.

Dernière condition, celle de la nouveauté -propre aux juridictions suprêmes— et du sérieux de la question. La nou-

veauté ne signifie pas simplement que la norme ne doit pas déjà avoir été examinée par le Conseil constitutionnel, ce qui va de soi, mais aussi que la norme constitutionnelle n'ait jamais été interprétée par le Conseil constitutionnel dans ce sens. Ainsi, les juridictions suprêmes opèrent un contrôle d'opportunité.

V — Le manquement de la QPC et le contrôle constitutionnel

Le Conseil constitutionnel contrôle la loi en vérifiant les critères d'objectivité et de rationalité que doivent prendre en compte une imposition. En effet, les droits et libertés que la Constitution garantit sont, en matière fiscale, le plus souvent, ceux des articles 6 et 13 de la DDHC. Benoît Delaunay expose, tout d'abord, ce que recouvrent les QPC fondées sur l'égalité devant les charges publiques, puis celles portant sur des principes de droit pénal.

L'égalité devant les charges publiques est quasi systématiquement invoquée. En effet, la discrimination est pourchassée en matière fiscale, et le juge constitutionnel doit faire le tri entre ce qui est discriminatoire et ce qui ne l'est pas. Ainsi, la taxe communale d'électricité (CGCT, art. L. 2333-5 N° Lexbase : L8810INM), plus ou moins lourde selon que l'entreprise a passé ou pas une convention avec la commune avant 1984, est discriminatoire (Cons. const., décision n° 2010-97 QPC, 4 février 2011 N° Lexbase : A1690GRZ et lire N° Lexbase : N3532BRA). En revanche, le plafonnement du plafonnement de l'ISF, prévu à l'article 885 V bis du CGI (N° Lexbase : L8876HLC) est conforme (Cons. const., décision n° 2010-99 QPC, 11 février 2011, précité). Le Conseil constitutionnel devra aussi se prononcer sur une QPC portant sur le taux réduit de TVA applicable au beurre et non aux margarines (CGI, art. 278 bis N° Lexbase : L0685IP3), QPC transmise par le Conseil d'Etat (CE 8° et 3° s-s-r., n° 344 966, 14 février 2011 N° Lexbase : A1500GXT et lire N° Lexbase : N4995BRG).

A propos de principes plus généralement applicables en matière pénale, le Conseil constitutionnel a eu à connaître de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du dernier exercice non prescrit (Cons. const., décision n° 2010-78 QPC, 10 décembre 2010 N° Lexbase : A7113GME) (3), sur le fondement de l'égalité des armes, ainsi que des perquisitions fiscales de l'article L. 16 B du LPF (N° Lexbase : L0549IHS) (Cons. const., décision n° 2010-51 QPC, du 6 août 2010 N° Lexbase : A9238E7B) (4), et des sanctions fiscales. Définissant une sanction comme "*toute mesure ayant le caractère d'une punition*", le juge constitutionnel applique le principe de l'individualisation des peines aux articles 1741 (N° Lexbase : L1670IPK) (Cons. const., décision n° 2010-72/75/82 QPC, 10 décembre 2010 N° Lexbase : A7111GMC) (5) et 1730 (N° Lexbase : L1533IPH) du CGI (pour lequel l'affaire est pendante). Enfin, le contrôle fiscal prévu à l'article 168 du CGI (N° Lexbase : L2378IPR) a fait l'objet d'une décision de non-conformité partielle, avec réserve d'interprétation concernant la preuve (Cons. const., décision n° 2010-88 QPC, 21 janvier 2011 N° Lexbase : A1521GQE et lire N° Lexbase : N1730BRI).

VI — Les effets de la décision

Pour finir, Pierre Collin nous explique les enjeux des décisions rendues sur QPC par le Conseil constitutionnel. Ceux-ci sont nuls si la décision prononce la conformité de la disposition, mais prennent de l'importance dans les autres cas.

En cas de décision de conformité sous réserve d'interprétation, il faut souligner l'effet rétroactif de l'interprétation. Au vu du "danger" pour la sécurité juridique de cette conséquence, le Conseil constitutionnel peut moduler sa décision.

Les décisions de non-conformité ont pour conséquence l'abrogation du texte visé. Toutefois, l'abrogation ne vaut que pour l'avenir, et "l'avenir", ce sont les futurs faits générateurs. Dès lors, l'abrogation n'a, en principe, pas d'effet sur les instances en cours, et donc pas d'effet sur l'instance à l'origine même de la QPC ! Le Conseil constitutionnel peut, encore une fois, faire usage de son pouvoir de modulation dans le temps des effets de sa décision, et décider qu'elle s'applique aux affaires en cours. Les "instances en cours" regroupent bien entendu les affaires pendantes devant un juge, mais *quid* de la réclamation ? Et *quid* des décisions fondées sur une loi peut-être inconstitutionnelle dont le délai de réclamation n'est pas prescrit ? Le juge n'a pas eu encore l'occasion de se prononcer sur ces questions, mais la réclamation fait normalement partie du contentieux fiscal, et donc des "instances". Reste à le confirmer. La modulation dans le temps peut se faire côté passé, mais aussi côté futur. Le Conseil constitutionnel, dans l'affaire de la cristallisation des pensions (Cons. const., décision n° 2010-1 QPC, 28 mai 2010 N° Lexbase : A6283EXY et lire N° Lexbase : N2197BP3 et N° Lexbase : N2970BPP), laisse au législateur un délai, qui s'est éteint le 1er janvier 2011, pour trouver une solution légale, afin de protéger le contribuable contre une abrogation de texte qui le mettrait dans une situation défavorable. De même concernant la garde à vue, l'abrogation ne prendra effet que le 1er juillet 2011, pour permettre au législateur d'organiser la gestion administrative de cette conséquence (Cons. const., décision n° 2010-14 /22 QPC, du 30 juillet 2010 N° Lexbase : A4551E7P) (6).

Un débat enthousiaste a suivi ces remarques sur la première année de la QPC. Notamment, les impacts du droit communautaire et la lecture différente des droits et libertés par le juge national et celui de l'UE occupent les esprits. Peut-être un prochain rendez-vous pourrait-il être organisé pour traiter de ces questions-là ?

En tous les cas, le Conseil d'Etat devrait avoir à connaître dans les mois à venir des QPC lui permettant d'affiner sa jurisprudence quant aux objectifs à valeur constitutionnelle, notamment celui de l'évasion fiscale. L'affinement des jurisprudences est donc en chantier, nous rassurant sur la position privilégiée de la fiscalité, qui se maintiendra comme telle dans le cœur des QPC. Le grand nettoyage aura-t-il lieu ? Malgré les failles du CGI et de la fiscalité en France en général (7) rien n'est sûr...

(1) Lire Chronique de fiscalité du patrimoine, Lexbase Hebdo n° 413 — édition fiscale du 20 octobre 2010 (N° Lexbase : [N4237BQY](#)).

(2) Lire F. Dieu, *Le dispositif d'imposition des célébrités conforté par le Conseil constitutionnel*, Lexbase Hebdo n° 424 — édition fiscale du 19 janvier 2011 (N° Lexbase : [N1586BR8](#)).

(3) Lire F. Dieu, *Les lois de validation asymétriques sont contraires à la Constitution : à propos de la loi limitant les effets de l'abandon de la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture*, Lexbase Hebdo n° 428 — édition fiscale du 16 février 2011 (N° Lexbase : [N4861BRH](#)).

(4) Lire Chronique de droit fiscal des entreprises, Lexbase Hebdo n° 416 — édition fiscale du 10 novembre 2010 (N° Lexbase : [N5603BQL](#)).

(5) Lire Chronique de droit pénal fiscal, Lexbase Hebdo n° 426 — édition fiscale du 2 février 2011 (N° Lexbase : [N3380BRM](#)).

(6) Lire R. Ollard, *Coup de tonnerre sur la procédure pénale : le Conseil constitutionnel déclare non conformes à la Constitution les dispositions relatives à la garde de vue de droit commun*, Lexbase Hebdo n° 410 — édition privée du 30 septembre 2010 (N° Lexbase : [N0999BQ3](#)).

(7) Lire *QPC et contentieux fiscal*, Lexbase Hebdo du 28 juillet 2010 — édition fiscale (N° Lexbase : [N6898BP8](#)).
Lexbook généré le 13 mars 2011.