

CONSEIL CONSTITUTIONNEL

DEMANDE EN INTERVENTION SUR LA QPC N°2019 – 833

POUR : **M. et Mme Philippe Langlois**
demeurant au 4, square Alboni
75016 Paris

Intervenants

Ayant pour avocat :
M^e Philippe Derouin
Avocat au barreau de Paris
demeurant à Paris, 140, rue du faubourg Saint Honoré (75008)
philippe.derouin@cabinet-derouin.com

FAITS

Les intervenants ont été assujettis à l'impôt sur le revenu au barème progressif en application, notamment, des articles 92 B (ancien) et 150-0 D du code général des impôts entré en vigueur en application du III de l'article 17 de la loi de finances pour 2014 n°2013-1278 du 29 décembre 2013, qui font l'objet de la QPC n° 2019-833, dans les circonstances suivantes :

1. En 1996, les intervenants ont acquis des titres de la société Pathé, laquelle a été absorbée par Vivendi en 1999. En conséquence, leurs titres de la société Pathé ont été échangés contre 4 854 titres Vivendi. Cet échange d'actions a dégagé une plus-value d'un montant de 225 603 €, que les intervenants ont déclarée et placée sous le régime du report d'imposition alors prévu au II de l'ancien article 92 B du code général des impôts (CGI).

Les intervenants ont conservé ces titres jusqu'en 2014, date à laquelle ils les ont cédés pour des prix inférieurs à leur valeur d'échange en 1999. Les cessions des titres Vivendi ont généré au total une moins-value de 152 633 €, de sorte que la plus-value nette, par rapport au coût d'acquisition des actions Pathé, s'est établie à 72 970 €.

Fiscalement, les intervenants ont considéré avoir droit à l'abattement maximal pour durée de détention des titres en raison de la « durée réelle de détention » de 18 ans, depuis leur acquisition des titres Pathé en 1996 jusqu'à la cession des titres Vivendi en 2014.

En 2016, ils ont reçu une proposition de rectification par laquelle l'inspecteur des finances publiques a essentiellement rehaussé la base de l'impôt sur le revenu au titre de 2014 d'un

montant net de 72 072 € après prise en compte de 72 970€ au titre de la plus-value nette sur les titres Vivendi sans aucun abattement.

Les requérants ont fait observer à l'inspecteur des finances publiques qu'il avait soumis la plus-value de cession des titres Vivendi à l'impôt sur le revenu au barème progressif sans lui appliquer l'abattement prévu à l'article 150-0 D du CGI, ce qui paraissait contraire à la loi fiscale et à la directive européenne sur le régime fiscal des fusions de sociétés dans ses versions successives du 23 juillet 1990 (90/434/CEE) et du 19 octobre 2009 (2009/133/CE).

L'administration a maintenu les rectifications proposées et mis les impôts en recouvrement.

2. Les requérants ont contesté l'imposition devant le directeur des finances publiques puis devant le tribunal administratif de Paris, où leur affaire est actuellement pendante sous le numéro 18-00206 (pièces n° 1 et 2 : leurs derniers mémoires et spécialement leurs observations des 18 septembre et 9 octobre 2019 sur l'interprétation de la loi après l'arrêt de la CJUE du 18 septembre 2019 dans les affaires jointes C-662/18 et 672/18).

Parallèlement, ils ont saisi le Conseil d'État d'un recours pour excès de pouvoir contestant le défaut de conformité de la doctrine administrative exprimée au BOFIP avec la loi telle qu'elle doit être interprétée à la lumière de l'article 8 des directives européennes précitées, en invitant subsidiairement le Conseil d'État à poser une question préjudicielle à la CJUE sur l'interprétation de ce texte. Leur requête a été jugée irrecevable de ce chef, faute qu'ils aient proposé une QPC qui ne leur avait pas paru nécessaire (pièces n° 3 et 4 : leur réponse à un moyen d'office et la décision n°411796 du Conseil d'État du 18 juillet 2018, inédite au recueil Lebon).

Quelques mois plus tard, le Conseil d'État, saisi d'une nouvelle demande de QPC dans d'autres affaires introduites par les requérants principaux ne l'a pas jugée sérieuse en l'état mais a transmis la question préjudicielle à la CJUE (CE, 12 octobre 2018, n°423044, *Mme Albertine de Galbert Defforey* et n° 423118, *Simoncini* : *Droit fiscal* 2019 n° 14 comm.202, concl. Bohnert et note Derouin).

La Cour de justice s'est prononcée par l'arrêt précité C-662/18 et C-672/18 du 18 septembre 2019 (Aperçu rapide *Droit fiscal* n° 40, 4 octobre 2019). A la suite de quoi, le Conseil d'État a saisi le Conseil constitutionnel des QPC n° 2019-832 et 833 sur lesquelles les intervenants souhaitent présenter les observations suivantes.

DISCUSSION

A. SUR LA RECEVABILITÉ DE L'INTERVENTION

3. Il résulte de l'exposé des faits et de la procédure que l'administration des impôts a appliqué aux intervenants les dispositions déferées du II de l'article 92 B (ancien) et de l'article 150-0 D du CGI dans la rédaction rendue applicable par le III de l'article 17 de la loi de finances pour 2014 n°2013-1278 du 29 décembre 2013, également déferé, en leur refusant, comme aux requérants à titre principal, le bénéfice de l'abattement prévu au même article 150-0 D précité.

Par suite, ils justifient de l'intérêt spécial prévu à l'article 6 alinéa 2 du règlement intérieur sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les QPC (en ce sens : Marc Guillaume *Rép. Dalloz v° Question prioritaire de constitutionnalité* n°315).

B. SUR LE FOND

4. Les intervenants se proposent de montrer que l'arrêt précité C-662/18 et C-672/18 de la Cour de justice du 18 septembre 2019 suffit à la solution des litiges et qu'il n'y a pas lieu au contrôle de constitutionnalité dérivé que présentent les questions renvoyées par le Conseil d'État.

C. SUR L'INCIDENCE D'UN ORDRE JURIDIQUE EUROPÉEN INTÉGRÉ À L'ORDRE JURIDIQUE INTERNE EN MATIÈRE D'INTERPRÉTATION DES LOIS QUI « SUR-TRANPOSENT » UNE DIRECTIVE EUROPÉENNE AU-DELA DE SON CHAMP D'APPLICATION MATÉRIEL ET TERRITORIAL

5. Ainsi que le Conseil constitutionnel l'a jugé à plusieurs reprises :

*« Aux termes de l'article 88-1 de la Constitution : " La République participe aux Communautés européennes et à l'Union européenne, constituées d'États qui ont choisi librement, en vertu des traités qui les ont institués, d'exercer en commun certaines de leurs compétences ". Le constituant a ainsi consacré l'existence **d'un ordre juridique communautaire intégré à l'ordre juridique interne** et distinct de l'ordre juridique international »* (décisions n° 2004-505 DC du 19 novembre 2004, cons. 11 à 13 ; n° 2007-560 DC du 20 décembre 2007, cons. 7 ; n° 2012-653 DC du 9 août 2012, cons. 8 à 10).

Du même texte, le Conseil constitutionnel a notamment déduit : *« **la transposition en droit interne d'une directive communautaire résulte d'une exigence constitutionnelle à laquelle il ne pourrait être fait obstacle qu'en raison d'une disposition expresse spécifique contraire de la Constitution** »* (2004-496 DC du 10 juin 2004, cons. 7 et 9, 2004- 499 DC du 29 juillet 2004, cons. 7 et 8) ou encore : *« Tant la transposition en droit interne d'une directive de l'Union européenne que le respect d'un règlement de l'Union européenne, lorsqu'une loi a pour objet d'y adapter le droit interne, résultent d'une exigence constitutionnelle (article 88-1 de la Constitution) »* (décision n° 2018-765 DC du 12 juin 2018, paragr. 2 et 3).

Le Conseil constitutionnel en a tiré la conséquence :

*« **3. (...) qu'en l'absence de mise en cause d'une règle ou d'un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France, le Conseil constitutionnel n'est pas compétent pour contrôler la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de dispositions législatives qui se bornent à tirer les conséquences nécessaires de dispositions inconditionnelles et précises d'une directive de l'Union européenne ; qu'en ce cas, il n'appartient qu'au juge de l'Union européenne, saisi le cas échéant à titre préjudiciel, de contrôler le respect par cette directive des droits fondamentaux garantis par l'article 6 du Traité sur l'Union européenne** »* (décision n° 2010-79 QPC du 17 décembre 2010, M. Kamel D.).

Sur le moyen, relevé d'office, que les dispositions contestées se bornaient à tirer les conséquences nécessaires de dispositions inconditionnelles et précises d'une directive du 29 avril 2004 lesquelles ne mettaient en cause aucune règle ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France, le Conseil constitutionnel a conclu qu'il n'y avait pas lieu, d'examiner la question prioritaire de constitutionnalité renvoyée par le Conseil d'État (même décision).

Plus récemment, statuant sur une disposition mettant en œuvre une modification de la directive européenne sur le régime fiscal commun des sociétés mères et filiales, le Conseil constitutionnel a précisé :

« 7. d'une part, que, lorsqu'elles régissent les distributions de dividendes transfrontalières réalisées avec des États membres de l'Union européenne, seules visées par la directive du 30 novembre 2011 ainsi qu'il ressort des dispositions du 1 de son article 1er, les dispositions du 3° du B et du neuvième alinéa du c) du 2° du C du paragraphe I de l'article 29 se bornent à tirer les conséquences nécessaires des dispositions précises et inconditionnelles des 2 et 3 de l'article 1er de cette directive, qui ne mettent en cause aucune règle ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France ; que, par suite, il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de se prononcer sur les dispositions contestées lorsqu'elles régissent ces distributions ;

8. d'autre part, que, lorsqu'elles régissent les distributions de dividendes par des sociétés établies en France à des sociétés établies en France et les distributions de dividendes transfrontalières réalisées avec des États non membres de l'Union européenne, les dispositions du 3° du B et du neuvième alinéa du c) du 2° du C du paragraphe I de l'article 29 ne procèdent pas à la transposition de la directive du 30 novembre 2011 ; qu'il y a donc lieu pour le Conseil constitutionnel de se prononcer sur les dispositions contestées lorsqu'elles régissent ces distributions » (décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, *Loi de finances rectificative pour 2015*).

Pour être complet, on ajoutera que, lorsqu'une disposition de la directive européenne pertinente laisse aux États membres une certaine marge d'appréciation, le Conseil constitutionnel juge :

« 14. (...) Sans dispenser les États membres de l'Union européenne de leur obligation de transposer les dispositions résultant de cette directive, cet article (...) leur confère une marge d'appréciation pour prévoir des dispositions complémentaires renforçant la protection du secret des affaires. Dès lors, il appartient au Conseil constitutionnel de se prononcer sur le grief tiré de ce que le législateur aurait méconnu la liberté d'entreprendre en ne prévoyant pas de telles dispositions complémentaires, s'ajoutant à celles tirant les conséquences nécessaires des dispositions inconditionnelles et précises de la directive » (décision n° 2018-768 DC du 26 juillet 2018, *Loi relative à la protection du secret des affaires*).

6. Dans tous les cas, l'intégration des directives européennes à l'ordre juridique interne implique l'interprétation de la loi dans le sens des dispositions de droit européen pertinentes.

Ainsi que l'énonce la Cour de justice :

« La Cour a itérativement jugé que l'obligation des États membres, découlant d'une directive, d'atteindre le résultat prévu par celle-ci ainsi que leur devoir de prendre toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution de cette obligation s'imposent à toutes les autorités des États membres, y compris, dans le cadre de leurs compétences, aux autorités juridictionnelles (voir en ce sens, notamment, arrêts du 10 avril 1984, von Colson et Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, point 26 ; du 19 janvier 2010, Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, point 47, ainsi que du 19 avril 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, point 30). 39 Il s'ensuit que, **en appliquant le droit national, les juridictions nationales appelées à l'interpréter sont tenues de prendre en considération l'ensemble des règles de ce droit et de faire application des méthodes d'interprétation reconnues par celui-ci afin de l'interpréter, dans toute la mesure possible, à la lumière du texte ainsi que de la finalité de la directive en cause pour atteindre le résultat fixé par celle-ci et de se conformer ainsi à l'article 288, troisième alinéa, TFUE** (voir, notamment, arrêts du 5 octobre 2004, Pfeiffer e.a., C-397/01 à C-403/01, EU:C:2004:584, points 113 et 114 ; du 19 janvier 2010, Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, EU:C:2010:21, point 48, ainsi que du 19 avril 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, point 31). » (v. notamment, CJUE grande chambre C-122/17, 7 août 2018, David Smith, EU:C:2018:631).

Dans sa décision *Technicolor* du 15 décembre 2014 (n° 380942), publiée au recueil Lebon, le Conseil d'État a relevé, dans le même sens :

« 3. (...) le deuxième alinéa du 2 de l'article 3 de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents permet aux États membres de ne pas appliquer le régime des sociétés mères prévues par cette directive, notamment, à celles de leurs sociétés qui ne conservent pas, pendant une période ininterrompue d'au moins deux ans, une participation donnant droit à la qualité de société mère ; que le régime des sociétés mères résultant des dispositions des articles 145 et 216 du code général des impôts, issu de textes législatifs antérieurs et qui n'a pas été modifié à la suite de l'intervention de cette directive, doit être regardé comme assurant la transposition de ses objectifs ; que, **le législateur n'ayant pas entendu traiter différemment les situations concernant uniquement des sociétés françaises et celles qui, concernant des sociétés d'États membres différents, sont seules dans le champ de la directive, les dispositions en cause doivent en conséquence être interprétées à la lumière de ses objectifs, dès lors qu'une telle interprétation n'est pas contraire à leur lettre** ; que la condition tenant à l'engagement de conserver les titres pendant deux ans prévue par le c du 1 de l'article 145, qui est demeurée inchangée depuis lors, ne peut donc être regardée, en raison de son objet, que comme s'appliquant, conformément au deuxième alinéa du 2 de l'article 3 de la directive du 23 juillet 1990, aux titres de participation donnant droit à la qualité de société mère ;

4. Considérant que, dans ces conditions, les dispositions du c du 1 de l'article 145 du code général des impôts ne créent aucune différence de traitement entre les sociétés mères françaises, selon qu'elles perçoivent des distributions de filiales établies en France ou dans d'autres États membres de l'Union européenne ; qu'ainsi, le moyen tiré de ce que ces dispositions porteraient atteinte aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, qui ne soulève pas une question nouvelle, ne présente pas non plus, en tout état de cause, un caractère sérieux ; ».

Ainsi l'interprétation de la loi conformément à la directive, au besoin au prix d'une inflexion voire d'un revirement de jurisprudence, conduit à écarter toute question prioritaire de

constitutionnalité. Lorsque le juge du fond ou du filtre n'y procède pas, alors il appartient au Conseil constitutionnel de donner de la loi l'interprétation conforme à la directive européenne et de conclure qu'il n'y a pas lieu de statuer sur la QPC.

7. Lorsque la Cour de justice de l'Union européenne s'est prononcée sur l'interprétation de la disposition de droit européen pertinente, que ce soit sur le fond du droit ou sur l'éventualité d'une marge d'appréciation, alors cette interprétation s'impose.

Le Conseil constitutionnel en a tiré les conséquences pour exercer son contrôle au regard des normes constitutionnelles pertinentes (en ce sens, décision n° 2013-314 QPC, *Jeremy F.* du 14 juin 2013). A contrario, si la norme communautaire avait prescrit l'absence de recours sans laisser aucune marge de manœuvre aux États membres, alors il est probable que, conformément à la décision n° 2010-79 QPC précitée, le Conseil constitutionnel aurait dit n'y avoir lieu à statuer.

Sur l'autorité de la chose jugée par la Cour de justice, voir aussi : décision n° 2005-531 DC du 29 décembre 2005, Loi de finances rectificative pour 2005, sur les péages d'autoroutes.

Même si - à l'égard des dispositions de droit national qui ne se bornent pas à tirer les conséquences nécessaires des dispositions précises et inconditionnelles des directives européennes mais étendent leur champ d'application matériel et territorial au-delà - on peut avoir un doute sur l'autorité de chose jugée au sens propre du terme, l'identité d'interprétation du texte national unique peut se recommander de plusieurs titres.

- D'abord, le principe « à *texte unique interprétation unique* » préconisé par d'éminents membres du Conseil d'État et mis en œuvre par ce dernier dans sa décision *Technicolor* précitée du 15 décembre 2014 laquelle, en alignant l'interprétation de la loi française sur celle de la directive mères-filles par la Cour de justice, conduit à considérer qu'il n'y a pas de disparité de traitement fiscal susceptible de donner lieu à un contrôle de constitutionnalité, même dérivé, ni à renvoi de QPC.
- Ensuite, le principe constitutionnel rappelé au premier alinéa du point 4 ci-dessus, selon lequel l'ordre juridique de l'Union européenne est intégré à l'ordre juridique interne, de sorte qu'il existe un intérêt certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation, les dispositions ou les notions reprises du droit de l'Union reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer, directement dans le champ d'application de ces dispositions ou dans celui auquel le législateur national les a étendues.
- Au demeurant, on n'imagine pas comment le Conseil constitutionnel pourrait exercer *a posteriori* son contrôle normal à l'égard de ces dispositions sans apprécier leur sens et leur portée à la lumière de l'interprétation donnée par la Cour de justice. Lorsqu'une règle législative « ordinaire » fait l'objet d'un tel contrôle *a posteriori*, le Conseil constitutionnel fait référence à l'interprétation qu'en ont donnée le Conseil d'État ou la Cour de cassation selon le cas. Lorsque la règle législative procède de la transposition d'une directive de l'Union européenne, l'interprétation pertinente est nécessairement celle de la CJUE s'il en existe, non seulement pour les dispositions législatives qui se bornent à tirer les conséquences nécessaires de dispositions inconditionnelles et précises de la directive de l'Union européenne mais aussi pour celles qui comportent une marge

d'appréciation ou celles dont le législateur a étendu le champ d'application matériel ou territorial au-delà des exigences de la directive.

8. Une des conséquences de cette analyse est que :

- lorsque le Conseil constitutionnel s'est prononcé une première fois sans que la pertinence d'une directive de l'Union européenne lui ait été révélée ou lui soit apparue au point de la relever d'office, (comme ce fut le cas de la décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016) ;
- cependant que la Cour de justice s'est ultérieurement prononcée sur l'interprétation de la directive en question, ainsi que sur la marge d'appréciation laissée aux États-membres sur la question pertinente (comme en l'espèce actuelle par les arrêts *Jacob et Lassus*, C-327/16 et C-421/16 du 22 mars 2018 et *Simoncini et de Galbert Defforey*, C-662/18 et 672/18 du 18 septembre 2019) ;
- alors la décision de la Cour de justice est un « changement des circonstances » au sens du troisième alinéa de l'article 23-2 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ; par une décision n° 418637 *Commune de Chessy* du 20 décembre 2018, le Conseil d'État a admis que tel pouvait être le cas d'un changement d'interprétation de la loi par une décision postérieure à la première décision du Conseil constitutionnel ; à plus forte raison s'agissant d'un arrêt de la CJUE statuant sur des questions posées par le Conseil d'État ;
- il en va spécialement ainsi lorsque, comme en l'espèce actuelle, l'interprétation de la directive donnée par la Cour de justice s'écarte de celle antérieurement donnée de la loi par le Conseil d'État et le Conseil constitutionnel avant qu'ils ne prennent la directive en considération, sans pour autant que cette interprétation soit confrontée à une disposition expresse contraire de la loi.

Peu importe que, dans ses décisions de renvoi, le Conseil d'État n'ait pas retenu que l'arrêt de la CJUE du 18 septembre 2019 constituait un tel changement de circonstances et persisté à citer sa propre jurisprudence antérieure.

Pour constater la conformité à la Constitution d'une disposition qui lui est déférée, comme pour dire n'y avoir lieu à statuer, le Conseil constitutionnel n'est pas lié par l'interprétation, implicite ou explicite, des dispositions législatives déférées par le juge de renvoi (décisions n°2010-79 QPC du 17 décembre 2010 *M. Kamel D.* ; n° 2018-700 QPC du 13 avril 2018, *Technicolor* et n° 2018-708 QPC du 1^{er} juin 2018, *Sté Elengy et autres*). En particulier, par cette dernière décision, le Conseil constitutionnel a donné d'un texte omis dans une énumération incomplète de textes législatifs une interprétation *a pari* éliminant toute inégalité de traitement, cependant que le juge administratif de renvoi avait privilégié une interprétation *a contrario* donnant lieu à la disparité de traitement sur la justification de laquelle il interrogeait le Conseil constitutionnel.

On va voir que tel est également le cas en l'espèce actuelle de l'article 150-0 D du CGI dont l'interprétation à la lumière de l'arrêt de la Cour de justice du 18 septembre 2019 dans les affaires jointes C-662/18 et 672/18 conduit à la conformité de cette disposition, et de l'ensemble des textes législatifs pertinents, à la directive européenne sur le régime fiscal commun des

fusions de sociétés, contrairement à ce que supposent les décisions de renvoi. L'interprétation conforme à la directive de cette disposition législative unique élimine du même coup la disparité de traitement dont ces décisions supposent l'existence, de sorte qu'à ce titre encore il n'y a pas lieu à statuer sur les questions renvoyées par le Conseil d'État.

9. En l'espèce actuelle, le législateur français, comme les législateurs d'autres États membres, a transposé la directive 90/434/CEE sans distinguer, pour l'imposition des actionnaires résidant en France, participant à un échange de titres, suivant la localisation du siège des sociétés en France ou à l'étranger. Cette égalité de traitement s'est d'autant mieux imposée que l'échange d'actions détenues par des particuliers relève essentiellement de la liberté de circulation des capitaux devenue applicable aux pays tiers à compter du traité de Maastricht, ce qui n'a d'ailleurs jamais fait de difficulté.

Le champ des sociétés concernées a été limité pour exclure du bénéficiaire du sursis d'imposition les plus-values d'échange de titres réalisés hors de France, de la Communauté européenne et de certains États pratiquant l'assistance administrative en matière fiscale par le D de l'article 85 de la loi de finances pour 2002 n°2001-1275 du 28 décembre 2001 (non examiné par la décision n° 2001-456 DC du 27 décembre 2001). Rien de spécial lors de l'imposition à la sortie, lors de la cession des titres reçus en échange, seule en cause en l'espèce actuelle.

Le paradoxe des affaires successivement soumises au Conseil constitutionnel en 2016 et aujourd'hui est en effet que, alors que la loi fiscale et notamment le 1^{er} *quinquies* de l'article 150-0 D du CGI est conforme aux directives européennes 90/434/CEE et 2009/133/CE et à l'interprétation donnée par la Cour de justice, l'administration des impôts refuse le bénéficiaire du mode de calcul de l'abattement que ce texte prévoit aux cessions de titres reçus à l'occasion d'opérations d'échange d'actions et autres droits sociaux entre sociétés françaises qui ont donné lieu à un report (plutôt qu'un sursis) d'imposition.

Conformément au dispositif de l'arrêt de la Cour de justice du 18 septembre 2019 dans les affaires jointes C-662/18 et 672/18, le Conseil d'État a retenu, au point 8 de la décision n° 423044 *Mme de Galbert Defforey* :

« que les plus-values en report réalisées antérieurement au 1^{er} janvier 2000 et entrant dans le champ matériel et territorial de la directive « fusions » du 19 octobre 2009 bénéficient, en cas d'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu, de l'application de l'abattement pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du code général des impôts dans les conditions énoncées au point 7 [de la décision qui reprend le dispositif de l'arrêt de la CJUE] ».

S'agissant de dispositions législatives qui se bornent à tirer les conséquences nécessaires de dispositions inconditionnelles et précises d'une directive de l'Union européenne, le Conseil constitutionnel n'est pas compétent pour en contrôler la conformité à la Constitution en l'absence de mise en cause d'une règle ou d'un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France (décisions n° 2010-79 QPC du 17 décembre 2010, *M. Kamel D.* ; n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, *Loi de finances rectificative pour 2015* ; n° 2018-768 DC du 26 juillet 2018, *Loi relative à la protection du secret des affaires*).

10. Le non-lieu à statuer qui en découle sur l'article 150-0 D du CGI en tant qu'il concerne les échanges d'actions entre sociétés d'États membres différents de l'Union européenne devrait s'étendre aux dispositions déferées.

Les **dispositions déferées de fond**, et notamment le II de l'ancien article 92 B du CGI qui a été applicable aux intervenants ne s'opposent nullement à l'interprétation de la loi conformément à la directive européenne et à l'arrêt de la Cour de justice C-662/18 et C-672/18 du 18 septembre 2019. La Cour de justice les a citées expressément, ainsi que les articles 160 ancien et 150-0 B *ter* nouveau du même code sans même suggérer que l'interprétation donnée de la directive s'opposerait à l'application de règles nationales, notamment pas ces dispositions aujourd'hui déferées. Par sa précédente décision du 22 mars 2018 *Jacob et Lassus*, C-327/16 et C-421/16, EU:C:2018:210, la Cour de justice avait déjà admis que les reports d'imposition prévus par ces textes étaient conformes aux directives « fusions ». La réciprocité est vraie. Faute de contradiction, *a fortiori* faute de contradiction expresse, avec l'interprétation de la directive, les dispositions déferées ne peuvent pas servir de fondement à une quelconque « discrimination par ricochet », de sorte que ne se pose aucune question de constitutionnalité dérivée et qu'il n'y a pas lieu de statuer sur les questions.

Il en va de même de la **règle d'application de la loi dans le temps** énoncée au III de l'article 17 de la loi de finances pour 2014 n° 2013-1278 du 29 décembre 2013. Ces dispositions fixent l'entrée en vigueur de l'abattement destiné à atténuer l'effet du barème progressif, successivement défini par le E du I de l'article 10 de la loi 2012-1509 de finances pour 2013 et par le F du I du même article 17 de la loi 2013-1278 de finances pour 2014 du 29 décembre 2013, à **la même date du 1^{er} janvier 2013 fixée pour l'application du barème progressif** (par les I et V du même article 10 de la loi 2012-1509 de finances pour 2013 du 29 décembre 2012). Ce synchronisme a été rappelé au point 5 de la décision de renvoi n° 423044 du Conseil d'État. **Prises ensemble ou isolément ces dispositions d'application de la loi dans le temps ne se heurtent pas davantage à l'interprétation de la directive donnée par la Cour de justice**, laquelle prescrit l'application de la loi en vigueur lors de la cession ultérieure des titres reçus en échange, à savoir l'article 150-0 D du CGI. Ici encore, faute de contradiction avec l'interprétation de la directive, le III de l'article 17 de la loi de finances pour 2014 n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 ne peut pas plus que les dispositions de fond déferées servir de fondement à une quelconque « discrimination par ricochet », de sorte que leur conformité, même « dérivée », à la Constitution ne se pose pas.

Faute que le III de l'article 17 de la loi de finances pour 2014 conduise à une date d'entrée en vigueur différente de celle que le texte prévoit, il n'y aurait pas davantage matière à statuer. On ne voit d'ailleurs pas en quoi l'abrogation du texte, ou d'une partie de ce texte d'application de la loi dans le temps, apporterait une solution quelconque, sinon créer rétroactivement une incertitude sur le mode de calcul de l'abattement en vigueur au cours de l'année 2013, laborieusement négocié à l'époque par le Gouvernement avec les « pigeons ».

En l'absence de mise en cause d'une règle ou d'un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France, le Conseil constitutionnel n'est pas compétent et il n'y a pas lieu de statuer sur les questions renvoyées à ce titre non plus.

Certes, les dispositions déferées ont, d'une certaine manière, servi de soutien à la précédente décision de renvoi n° 394596 du 10 février 2016 du Conseil d'État, laquelle a donné lieu à la décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016 du Conseil constitutionnel sur la constitutionnalité des 1^{er} et 1^{quater} de l'article 150-0 D du CGI alors en cause. Mais de ce que le Conseil

d'État se soit fondé à l'époque sur les dispositions déferées pour donner de l'article 150-0 D du CGI une interprétation que le Conseil constitutionnel a, pour l'essentiel, jugée conforme à la Constitution, il ne suit pas nécessairement qu'à l'inverse la nouvelle interprétation de ce texte qu'impose l'arrêt de la Cour de justice C-662/18 et C-672/18 du 18 septembre 2019 nécessite une interrogation sur la constitutionnalité des dispositions déferées. Au contraire, comme on vient de le voir, cet arrêt constitue un changement de circonstances qui rend en quelque sorte inopérants les moyens antérieurement tirés par le Conseil d'État des dispositions déferées, lesquelles ne sont au demeurant pas contraire à l'application de la loi dans l'interprétation de la directive donnée par la Cour de justice. L'appréciation de leur conformité à la Constitution est sans pertinence, de sorte qu'il se confirme qu'il n'y a pas lieu, pour le Conseil constitutionnel, de statuer sur les questions renvoyées par le Conseil d'État.

11. Pourquoi en irait-il différemment à l'égard des « opérations qui n'entrent pas dans le même champ matériel et territorial de la directive « fusions », notamment celles qui ne mettent en cause que des personnes, ou plutôt des sociétés, établies en France » ?

Sur ce point, **la loi a constamment étendu depuis près de trente ans la transposition des dispositions inconditionnelles et précises de la directive 90/434/CEE au-delà du champ matériel et territorial de cette dernière**, ce à quoi le législateur n'était pas formellement tenu, si ce n'est par la conception qu'il s'est constamment faite pendant toute cette période du principe d'égalité devant la loi et de l'intérêt des entreprises françaises. En pareil cas, le Conseil constitutionnel exerce son plein contrôle comme il l'a montré dans sa décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, *Loi de finances rectificative pour 2015*, précitée.

Quelle interprétation donner de la (ou des) dispositions législatives ainsi « sur-transposées » pour contrôler leur conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit ? Celle qui garantit sa conformité à la directive européenne et fait, du même coup, qu'aucune question de constitutionnalité, même « dérivée », ne soit à trancher !

La même que celle donnée par la Cour de justice par son arrêt du 18 septembre 2019 dans les affaires jointes C-662/18 et 672/18 à l'appui de laquelle la Cour a relevé tout d'abord que :

*« qu'il ressort du dossier dont dispose la Cour que les faits à l'origine des litiges au principal portent sur des **opérations impliquant des sociétés établies dans un seul et même État membre, en l'occurrence la République française**. En outre, s'agissant de l'affaire C-662/18, AQ a indiqué que l'opération en cause au principal ne constitue pas une opération d'échange d'actions, au sens de la directive 2009/133, dès lors que ladite opération n'a pas conféré à la société acquérante la majorité des droits de vote de la société acquise.*

27 *Toutes les parties ayant présenté des observations écrites relèvent, en substance, que la législation nationale concernée apporte à des situations ne relevant pas du droit de l'Union des solutions conformes à celles retenues par le droit de l'Union et estiment que les questions préjudicielles sont recevables.*

28 *Il convient de rappeler que la Cour a déjà déclaré comme étant recevables des demandes de décision préjudicielle dans des cas où, même si les faits au principal ne relevaient pas directement du champ d'application du droit de l'Union, les dispositions de ce droit avaient été rendues applicables par la législation nationale, laquelle s'était conformée, pour les solutions apportées à des situations dont tous les éléments se cantonnaient à l'intérieur d'un seul État membre, à celles retenues par le droit de l'Union (arrêt du 22 mars 2018, Jacob et Lassus, C-327/16 et C-421/16, EU:C:2018:210, point 33 ainsi que jurisprudence citée).*

29 *En outre, la Cour a déclaré comme étant recevables de telles demandes également dans des cas où, même si la disposition du droit de l'Union dont l'interprétation est demandée est appelée à s'appliquer, dans le cadre du droit national, dans des conditions différentes de celles prévues par la disposition du droit de l'Union correspondante (voir, en ce sens, arrêts du 11 octobre 2001, Adam, C-267/99, EU:C:2001:534, points 27 à 29, ainsi que du 7 novembre 2018, C et A, C-257/17, EU:C:2018:876, point 33 et jurisprudence citée).*

30 *En effet, dans de tels cas, il existe un intérêt certain de l'Union européenne à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit de l'Union reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer (arrêts du 22 mars 2018, Jacob et Lassus, C-327/16 et C-421/16, EU:C:2018:210, point 34 et jurisprudence citée, ainsi que du 7 novembre 2018, C et A, C-257/17, EU:C:2018:876, point 32 et jurisprudence citée).*

31 *En l'occurrence, en premier lieu, il convient de relever que les questions préjudicielles portent sur l'interprétation des dispositions du droit de l'Union. En second lieu, il découle du dossier dont dispose la Cour que la législation nationale applicable dans les affaires au principal, adoptée pour mettre en œuvre la directive 90/434, remplacée par la directive 2009/133, se conforme, pour les solutions apportées à des situations telles que celles en cause dans ces affaires, à celles retenues par ces directives.*

32 *Dès lors, il y a lieu de constater que les demandes de décision préjudicielle sont recevables. » (C-662/18 et 672/18 points 26 à 32).*

12. Pour les mêmes raisons, l'interprétation de l'article 8 des directives 2009/133/CE et 90/434/CEE donnée par le même arrêt s'impose aux pouvoirs publics et aux juridictions nationales dans leur obligation de transposer la directive en droit national, y compris dans les situations où, comme en l'espèce actuelle, la disposition du droit de l'Union dont l'interprétation, demandée et donnée, est appelée à s'appliquer, dans le cadre du droit national, à des cas ou à des conditions différentes de celles prévues par la disposition du droit de l'Union correspondante.

Comme déjà mentionné en seconde partie du point 7. ci-dessus, et comme l'ont écrit d'éminents membres du Conseil d'État à ce même sujet de transposition extensive d'une directive européenne : « *A texte unique, interprétation unique* ». L'exigence en découle tout à la fois :

- du droit de l'Union européenne, spécialement de l'article 288 du TFUE et de l'autorité de l'arrêt de la CJUE,
- de l'article 88-1 de la Constitution, à laquelle il ne pourrait être fait obstacle qu'en raison d'une autre disposition expresse spécifique contraire de la Constitution et
- de la volonté du législateur de se conformer, pour les solutions apportées à des situations dont tous les éléments se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre y compris à des conditions différentes, à celles retenues par le droit de l'Union.

La conséquence en est que, pour apprécier le sens et la portée de l'article 150-0 D du CGI qui régit le fond des affaires, il y a lieu de **se conformer à l'interprétation de l'article 8 des directives « régime fiscal des fusions » donnée par la Cour de justice** sans plus avoir égard à celles qu'ont pu en donner le Conseil d'État aux termes de sa jurisprudence antérieure ni même le Conseil constitutionnel aux termes des décisions qui ont reconnu leur conformité à la Constitution (décisions n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 sur la loi de finances pour 2013

et notamment l'article 10 de cette loi, et n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016 sur l'exclusion des plus-values mobilières en report d'imposition de l'abattement pour durée de détention) :

- d'une part, ces décisions et spécialement la dernière, ont été prises sans considération des directives européennes pertinentes - lesquelles n'ont été ni invoquées par les requérants d'alors ni relevées d'office par les juridictions - voire en méconnaissance de certaines dispositions législatives relatives à l'application de l'abattement pour durée de détention en cas de reports d'imposition de plus-values d'apport (6° alinéa et suivants du 1 de l'article 150-0 D du CGI, devenu 1 *quinquies* dudit article, non cité par la décision n° 2016-638 QPC) ainsi qu'on le verra plus loin au point **13.** ;
- d'autre part et surtout, l'arrêt C-662/18 et 672/18 de la CJUE du 18 septembre 2019, voire aussi l'arrêt du 22 mars 2018, *Jacob et Lassus*, C-327/16 et C-421/16, est ou sont un changement de circonstances propre à remettre en question l'autorité des décisions antérieures et l'interprétation même qu'elles avaient alors donnée des dispositions législatives pertinentes.

L'obligation de résultat qui en découle est claire aux termes de l'arrêt de la CJUE : « *dans le cadre d'une opération d'échange de titres, [les textes pertinents des directives] requièrent que soit appliqué, à la plus-value afférente aux titres échangés et placée en report d'imposition ainsi qu'à celle issue de la cession des titres reçus en échange, le même traitement fiscal, au regard du taux d'imposition et de l'application d'un abattement fiscal pour tenir compte de la durée de détention des titres, que celui que se serait vu appliquer la plus-value qui aurait été réalisée lors de la cession des titres existant avant l'opération d'échange, si cette dernière n'avait pas eu lieu* ».

Il appartient donc aux juridictions nationales, de droit commun comme au Conseil constitutionnel et au Conseil d'État, d'interpréter les dispositions législatives déferées de l'article 150-0 D du CGI conformément à celle qu'a donnée la Cour de Justice des articles 8 des directives européennes sur le régime fiscal commun des fusions de sociétés.

On va vérifier qu'aucune disposition expresse de la loi n'y fait obstacle, bien au contraire, et que l'application de la même règle aux plus-values en report comme à celles en sursis d'imposition est, comme l'a voulu le législateur, conforme aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Il n'y a donc pas non plus de ce chef de question de constitutionnalité dérivée sur laquelle le Conseil constitutionnel ait à statuer.

D. UNE DISPOSITION DE LA LOI SE PRÊTE PARTICULIÈREMENT BIEN A SON INTERPRÉTATION CONFORME A LA DIRECTIVE, QUE NE CONTREDIT AUCUNE AUTRE DISPOSITION LÉGISLATIVE EXPRESSE

13. Le 1 *quinquies* de l'article 150-0 D du CGI (inclus à l'origine, dans l'amendement gouvernemental n° 789 du 18 octobre 2012 parmi les derniers alinéas du 1 du même texte, déclaré conforme à la Constitution par la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012) **fixe les règles de calcul de la durée de détention pour l'application de l'abattement en des termes tout à fait conformes à ceux de l'arrêt de la Cour de justice.** Il énonce :

« **Pour l'application de l'abattement mentionné au 1, la durée de détention est décomptée à partir de la date de souscription ou d'acquisition des actions, parts, droits ou titres, et :**

1° En cas de cession d'actions, parts, droits ou titres effectuée par une personne interposée, à partir de la date de souscription ou d'acquisition des actions, parts, droits ou titres par la personne interposée ;

2° En cas de vente ultérieure d'actions, parts, droits ou titres reçus à l'occasion d'opérations mentionnées à l'article 150-0 B ou au II de l'article 150 UB, à partir de la date de souscription ou d'acquisition des actions, parts, droits ou titres remis à l'échange ;

3° En cas de cession d'actions, parts, droits ou titres après la clôture d'un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D ou leur retrait au-delà de la huitième année, à partir de la date à laquelle le cédant a cessé de bénéficier, pour ces actions, parts, droits ou titres, des avantages prévus aux 5° bis et 5° ter de l'article 157 ;

4° En cas de cession à titre onéreux d'actions, parts, droits ou titres reçus en rémunération d'un apport réalisé sous le régime prévu au I ter de l'article 93 quater, au a du I de l'article 151 octies ou aux I et II de l'article 151 octies A, à partir de la date à laquelle l'apporteur a commencé son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole ; (...) ».

Ce texte reprend, mot à mot, les dispositions du V de l'article 150-0 D *bis* et du II de l'article 150-0 D *ter* du CGI, dans la rédaction issue du II et du III de l'article 20 de la loi de finances pour 2007 n°2006-1666 du 21 décembre 2006 (non soumise au Conseil constitutionnel).

Le 2° est exactement conforme aux directives européennes 90/434/CEE et 2009/133/CE et à l'arrêt C-662/18 et 672/18 de la Cour de justice du 18 septembre 2019.

Le 4° vise des opérations placées en report d'imposition et notamment celle de l'article 151 octies du CGO qui faisait l'objet de l'affaire *de Chaisemartin* tranchée par le Conseil d'État par sa décision n° 226886 de 2002. Le 4° énonce expressément qu'en pareil cas, la durée de détention est décomptée à partir de la date à laquelle l'apporteur a commencé son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole. En quelque sorte, comme si l'apport rémunéré par les titres ultérieurement cédés n'était qu'une opération intercalaire, à l'instar des échanges d'actions pour les directives européennes. On croit lire, dès 2012 voire dès 2006, l'arrêt C-662/18 et 672/18 de la Cour de justice du 18 septembre 2019.

Dans tous les cas, l'intention du législateur, exprimée par l'exposé sommaire des motifs de l'amendement gouvernemental, était de tenir compte de la « durée réelle de détention » depuis l'origine de l'investissement, en quelque sorte quel que soit l'instrument de la détention de la même valeur économique.

Les considérations différentes qui ont pu être tirées naguère, jusque dans le commentaire officiel de la décision n° 2016-538 QPC, d'une lecture de la décision *de Chaisemartin* comme de celles qui s'en inspirent - sans égard pour les dispositions expresses contraires et spécifiques aux abattements pour durée de détention, du 1 *quinquies* de l'article 150-0 D, du V de l'article 150-0 D *bis* et du I de l'article 150-0 D *ter* du CGI – procèdent d'une méconnaissance de ces dispositions expresses et ne peuvent donc pas être retenues.

14. Certes, au 2° du 1 *quinquies* de l'article 150-0 D, l'énumération des échanges de titres pour lesquels la durée de détention est décomptée à partir de la date de souscription ou d'acquisition des actions, parts, droits ou titres remis à l'échange n'inclut que des textes en vigueur comportant un sursis d'imposition (articles 150-0 B et 150 UB).

Mais qu'en déduire pour les textes antérieurs à 2000, tels le II de l'ancien article 92 B, qui prévoyaient un report d'imposition, abrogés mais maintenus pour les échanges antérieurs ?

Faut-il faire du silence du 2° à leur égard une interprétation *a contrario* pour en déduire que l'abattement serait implicitement exclu en pareils cas ? Ne faut-il pas retenir une interprétation *a pari*, en raison de la proximité du 4° qui ne paraît pas voir un obstacle dans la technique du report d'imposition et en considération de la volonté exprimées par le Gouvernement à l'appui de son amendement? La décision n° 2018-708 QPC du 1^{er} juin 2018 *Sté Elengy et autres* précitée est en ce sens.

Ne doit-on pas écarter l'interprétation *a contrario* pour la raison supplémentaire qu'elle aboutit à des résultats incohérents et quasi surréalistes, au point qu'on a pu y voir des exemples de « *cadavres exquis* » (voir les exemples chiffrés dans la note précitée à *Droit fiscal* 2019 n° 14 comm. 202) ?

Au regard de cessions d'actions toutes postérieures au 1^{er} janvier 2013, la circonstance que l'échange de titres ait eu lieu avant le 31 décembre 1999 ou après le 1^{er} janvier 2000, soit plus de 13 ans auparavant, est-elle une distinction pertinente au regard de l'objet des lois de finances pour 2013 et 2014 ? A supposer que la distinction soit pertinente au regard de l'objet de la loi, une différence de traitement fiscal aussi importante et disparate ne serait-elle pas disproportionnée ?

Alors que depuis près de trente ans le législateur a eu pour objectif constant d'aligner les situations des contribuables et de favoriser la réorganisation des entreprises françaises, comment persister dans un dogme théorique que tout, et notamment le principe d'égalité devant la loi dont s'est inspiré le législateur, tend à écarter ?

Quoiqu'il en soit de l'interprétation *a contrario* ou *a pari*, il ne s'agit clairement pas d'une disposition expresse de la loi de nature à faire obstacle à l'interprétation conforme à la directive. Du même coup, il n'y a aucun texte à abroger : une interprétation *a pari* de la durée de détention applicable en cas de sursis comme en cas de report d'imposition suffit à satisfaire à la fois l'intention du législateur national, l'interprétation de la directive européenne par la Cour de justice et les exigences constitutionnelles.

15. Ainsi, la situation présente est tout opposée à l'affaire *Metro holding*, dans laquelle le b *ter* du 6. de l'article 145 du CGI a été jugé applicable à des actions d'autocontrôle et irréductiblement contraire à la directive mère-fille dans l'interprétation qu'en avait donnée la Cour de justice. Pour cette raison, ce texte a pu faire l'objet d'un contrôle de constitutionnalité dérivé pour être abrogé à la suite d'une QPC.

A la différence essentielle de l'affaire *Metro Holding*, où la primauté du droit européen dans les situations qu'il désigne a conduit à l'abrogation du 6.b *ter* de l'article 145 du CGI, **aucune disposition législative expresse, déferée ou non, ne fait obstacle à l'interprétation conforme à l'arrêt précité de la Cour de justice ni n'est, par suite, susceptible d'être abrogée à la suite d'un contrôle de constitutionnalité dérivé.**

Aucun texte n'exclut expressément l'application de l'abattement pour durée de détention aux plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières reçues à l'occasion d'un échange donnant lieu à report d'imposition. En particulier, aucune de celles-ci ne sont mentionnées parmi les gains exclus de l'abattement par le C du 1^{quater} de l'article 150-0 D.

Le Conseil d'État, et le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2016-538 QPC, n'avaient déduit cette exclusion que de la considération que les plus-values en report auraient, presque par définition, été réalisées avant la date d'entrée en vigueur de la loi (considérant 10 de la décision n° 2016-538 QPC). Mais alors, puisque les textes législatifs introduisant l'un et l'autre avaient la même date d'application (soit le 1^{er} janvier 2013), elles auraient échappé à l'application du barème progressif qui ne s'appliquait qu'aux plus-values réalisées à compter de la même date (voir ci-dessus au point 10.). Sauf à considérer que le même mot « réalisées » dans le même texte destiné à fixer l'application de la loi dans le temps à la même date puisse avoir deux sens différents suivant les dispositions auxquelles ce texte renvoie. Mais le surréalisme du droit fiscal ne va pas jusque là.

16. Pour justifier le panachage des législations au détriment des contribuables concernés, et exclure le bénéfice de l'abattement, l'administration des impôts dans le BOFIP contesté, le Conseil d'État et le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2016-538 QPC ont considéré que celui-ci serait une règle d'assiette, régie par la loi en vigueur à la date de l'échange (laquelle, prescrivant l'application d'un taux proportionnel, ne comportait pas d'abattement destiné à atténuer l'effet du barème progressif) cependant que le barème progressif est applicable aux cessions des actions reçues en échange, réalisées sous l'empire de la loi nouvelle.

Cette qualification de règle d'assiette était-elle appropriée ? Devant les juges administratifs, les intervenants ont montré qu'on peut fortement en douter, tant la jurisprudence du Conseil d'État et du Conseil constitutionnel montrent d'exemples d'**abattements d'assiette qui sont des règles de calcul de l'imposition**, parfois incorporées au barème progressif à l'occasion d'une modification législative ultérieure :

- tel a été le cas de l'abattement de 20 % sur les salaires puis sur les revenus professionnels d'adhérents à des organismes de gestion agréée (intégré dans le barème en 2007 et remplacé par une majoration de 25 % pour les revenus n'en bénéficiant pas),
- tel a également été le cas de l'abattement de 50 % puis 40 % sur les dividendes, remplacé depuis le 1^{er} janvier 2018 par l'imposition proportionnelle unique des revenus du capital, sauf option pour l'application du barème progressif ;
- tel est encore le cas de l'abattement de l'article 150-0 D en cause, qui n'est également maintenu depuis le 1^{er} janvier 2018 qu'en cas d'option du contribuable pour l'application du barème progressif.

En tout cas, la qualification de règle d'assiette plutôt que de règle de calcul de l'imposition ne résultait d'aucune disposition législative expresse. Bien au contraire, **les dispositions du 4° du 1^{er} quinquies de l'article 150-0 D, du V de l'article 150-0 D bis et I de l'article 150-0 D ter du CGI prescrivent de faire application de l'abattement comme d'une règle de calcul de l'imposition en cas de report d'imposition de la plus-value d'apport antérieur.**

17. A supposer par hypothèse qu'on imagine d'assimiler à une disposition expresse de la loi l'interprétation qu'en a jadis donnée le Conseil d'État et que le Conseil constitutionnel a reprise au point 6. de sa décision 2016-538 QPC, ce qui n'est cependant pas le cas, cette interprétation devrait être écartée au bénéfice d'une interprétation conforme au droit de l'Union européenne.

Or la distinction entre les règles qualifiées d'assiette ou de calcul de l'imposition en droit national n'avait aucun écho en droit de l'Union européenne et notamment pas au regard des directives d'harmonisation du régime fiscal des fusions de sociétés, de sorte que, malgré l'invitation que comportaient les questions préjudicielles du Conseil d'État, elle a été sans pertinence pour la Cour de justice.

18. En conséquence, en l'espèce actuelle, il faut mais il suffit de donner de la loi (article 150-0 D du CGI, notamment du 1 *quinquies* de ce texte), une lecture conforme à l'arrêt C-662/18 et 672/18 de la Cour de justice du 18 septembre 2019.

Du même coup, il n'en résulterait aucune discrimination, « par ricochet » ou autrement, entre les situations incluses dans le champ matériel et territorial la directive européenne et les autres soumises au même régime par le législateur national.

Dans d'autres circonstances, le Conseil d'État a, comme on l'a vu précédemment, fait cette interprétation conforme et dit n'y avoir lieu à QPC dans sa décision *Technicolor* n°380942 du 15 décembre 2014. Il aurait pu en aller de même au cas présent si cette Haute assemblée ne s'était crue, à tort, liée par son précédent *de Chaisemartin* et en assimilant son interprétation à la lettre expresse de la loi.

Dans la jurisprudence du Conseil d'État, le précédent *Métro holding* n'a pas exclu le précédent *Technicolor* et la décision d'Assemblée *Jacob* a laissé subsister l'un comme l'autre. Chacun a ses mérites et son domaine dont **le critère de distinction est simple et relativement formel : existe-t-il une disposition expresse de la loi qui ne puisse, dans les circonstances de l'affaire et malgré l'emploi de toutes les techniques d'interprétation en ce sens, faire l'objet d'une interprétation conforme à la directive et doive, du même coup, faire l'objet d'une abrogation ?**

(a) Dans l'affirmative qui devrait rester exceptionnelle, alors le contrôle de constitutionnalité dérivé opéré lors du précédent *Métro holding* aurait vocation à s'appliquer. La QPC serait requise pour écarter la disposition législative expresse, irréductiblement incompatible avec la directive dans les circonstances de l'affaire et qui ferait naître ce qui a paru une forme de « discrimination par ricochet » ; mais en allant **au-delà de ce qui est nécessaire.**

Tel paraît avoir été le cas dans l'affaire *Métro holding* pour deux raisons au moins :

1° A la faveur du caractère prioritaire de la QPC dont le Conseil d'État était saisi, la décision de renvoi s'était fondée sur la circonstance que les dispositions en question avaient été « opposées à la société requérante » sans rechercher si c'était à bon droit (CE, 12 novembre 2015, n° 367256). Une interprétation neutralisante, ou simplement conforme à la lettre de la loi, du *b ter* du 6 de l'article 145 du CGI – qui ne visait que les « titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote » - aurait pu conduire à ne pas l'appliquer aux actions d'autocontrôle en cause, auxquelles sont attachés des droits de vote mais qui ne peuvent pas être exercés en raison de la qualité de leur porteur (comparer CE, 20 octobre 2016, n° 397537, *Compagnie du Cambodge*).

2° De même, l'abrogation du texte a étendu le régime des sociétés mères et filiales aux dividendes d'actions sans droit de vote sans distinction, notamment pas de provenance de pays tiers, c'est-à-dire au-delà de ce qu'exigent la liberté de circulation des capitaux protégée par le droit de l'Union européenne et les accords d'association avec certains pays méditerranéens (comparer CJUE, 24 novembre 2016, C-464/14, *SECIL - Companhia geral de cal e cimento SA*, EU:C:2016:896).

Dès lors, on comprend que, passé l'intérêt d'une décision de principe, le Conseil constitutionnel se soit montré prudent, voire réticent, à renouveler l'exercice. On comprend moins l'insistance de certaines formations du Conseil d'État à y contraindre les contribuables qui, invoquant la jurisprudence *Dzodzi* de la Cour de justice, demandent une interprétation de la loi conforme à une ou des directives européennes dans des situations de « sur-transposition » créées par le législateur. Ce faisant, le législateur a le plus souvent poursuivi un objectif d'égalité devant la loi, en étendant délibérément, dans l'intérêt des entreprises françaises, le régime fiscal favorable prévu par la directive européenne au-delà du champ matériel et territorial défini par celle-ci. Point n'est besoin de QPC en pareil cas.

(b) Dans la négative, qui devrait se présenter le plus souvent comme ce fut le cas dans l'affaire *Technicolor*, alors l'interprétation conforme doit prévaloir, y compris dans toutes les situations visées par le législateur, au-delà du champ matériel et territorial de la directive européenne. Une QPC ne se justifierait éventuellement alors que s'il y avait un indice sérieux qu'une telle interprétation conforme suscite d'autres questions de conformité aux droits que la Constitution garantit, autrement dit, une véritable « discrimination par ricochet ».

La décision d'Assemblée *Jacob* du Conseil d'État du 31 mai 2016, tant dans son texte que dans l'analyse qui en a été faite au recueil *Lebon*, se borne à fixer l'ordre d'examen par le juge administratif de la question préjudicielle de droit européen et de la question prioritaire de constitutionnalité dérivée lorsqu'elles sont simultanément posées. Elle ne présume nullement que la question prioritaire de constitutionnalité soit un préalable ni une condition de recevabilité de l'examen du litige au regard du droit européen. Elle tranche encore moins la question de savoir si, après examen du droit européen, la solution peut être donnée par le juge administratif sans qu'il soit besoin de saisir le juge constitutionnel d'une question de constitutionnalité dérivée, bien au contraire. Elle ne privilégie aucune des solutions *Technicolor* et *Metro holding*.

Au cas présent, il n'est pas allégué que l'interprétation conforme à l'arrêt C-662/18 et 672/18 de la Cour de justice soit contredite par une disposition expresse et spécifique de la Constitution, ni même d'un texte législatif quelconque. Le seul obstacle avancé par le Conseil d'État au point 4 de la décision de renvoi n° 423044 serait l'interprétation qu'il a antérieurement donnée de la loi sans égard pour la directive européenne ; mais on a vu que cette interprétation ne peut plus être retenue après que la Cour de justice s'est prononcée.

En conséquence, il y aurait donc lieu, pour le Conseil constitutionnel, au visa de l'arrêt précité de la Cour de justice, de retenir l'obligation, qui s'impose à tous pouvoirs publics et juges nationaux, d'interpréter la loi conformément à cet arrêt, et spécialement le 1 *quinquies* de l'article 150-0 D du CGI à la lumière des directives 90/434/CEE et 2009/133/CE en ce sens que la liste des opérations visées au 2° n'est pas limitative et s'étend aux autres ventes ultérieures d'actions, parts, droits ou titres reçus à l'occasion d'opérations d'échange ayant donné lieu à un report d'imposition.

Comme dans l'affaire *Technicolor* relative au régime des sociétés mères et filiales, il n'y aurait alors plus de différence de traitement fiscal entre les opérations d'échanges entre sociétés d'États membres différents (visées par la directive fusions) et celles entre sociétés nationales, voire de pays tiers dans les limites posées par le législateur au deuxième alinéa de l'article 150-0 B du CGI. En conséquence, il n'y aurait plus de question de constitutionnalité, même dérivée, de textes législatifs quelconques, et notamment pas des textes déferés.

Pour ces raisons et celles précédemment exposées au point **10**. ci-dessus, le Conseil constitutionnel est invité à en déduire qu'il n'y a pas lieu de statuer sur les questions renvoyées par le Conseil d'État.

19. En tant que de besoin, le Conseil constitutionnel pourrait exprimer cette analyse sous forme de « réserve d'interprétation » pour assurer son autorité à l'égard de tous.

Mais il ne s'agirait pas d'une réserve d'interprétation destinée à assurer la conformité du texte à la Constitution. En réalité il s'agit d'un conflit entre deux courants d'inspiration du juge administratif :

Le premier exprimé par la décision *Fondation de France* du Conseil d'État n° 318014 du 2 juin 2010 qui énonce : « **qu'il appartient au juge administratif de se prononcer sur le bien-fondé des moyens dont il est saisi et, le cas échéant, d'écarter de lui-même, quelle que soit l'argumentation du défendeur, un moyen qui lui paraît infondé, au vu de l'argumentation qu'il incombe au requérant de présenter au soutien de ses prétentions ; (...); qu'en statuant ainsi, le juge ne relève pas d'office un moyen qu'il serait tenu de communiquer aux parties en application des dispositions de l'article R. 611-7 du code de justice administrative** ».

Le second est le principe énoncé par la Cour de justice et rappelé au point **5**. ci-dessus selon lequel « *en appliquant le droit national, les juridictions nationales (...) sont tenues de (...) de l'interpréter, dans toute la mesure possible, à la lumière du texte ainsi que de la finalité de la directive en cause pour atteindre le résultat fixé par celle-ci et de se conformer ainsi à l'article 288, troisième alinéa, TFUE* ».

Le premier principe tend à justifier **l'interprétation de la loi fiscale nationale dans le sens du rejet des prétentions du contribuable**, comme ce fut le cas dans l'affaire *Métro holding* et dans les affaires d'application de l'abattement pour durée de détention sur les plus-values en report d'imposition. Cette méthode d'interprétation est de nature à **faire apparaître un conflit de normes**, à savoir une contradiction entre la loi ainsi interprétée et la directive européenne, débouchant sur une question de constitutionnalité dérivée. Il en va spécialement ainsi lorsque le premier requérant n'invoque pas de moyen tiré du droit de l'Union européenne et que le juge administratif ne s'estime pas tenu de le relever d'office, ce qui a été le cas lors des précédentes affaires d'application de l'abattement pour durée de détention sur les plus-values en report d'imposition. C'est ainsi que le Conseil constitutionnel a pu ignorer les aspects de droit européen dans sa décision 2016-538 QPC du 22 avril 2016.

Au terme d'un raisonnement complexe, ce mode d'interprétation a abouti en définitive, dans le cas *Métro holding* jusqu'à présent isolé, à faire déclarer non conforme à la Constitution une disposition législative, non critiquable en elle-même, dont la seule faiblesse était de n'être pas conforme (ou de n'avoir pas donné lieu à une interprétation conforme) à une directive européenne ... alors que ces directives ne relèvent pas plus du bloc de constitutionnalité qu'aucune norme de droit européen ou international. **Cette méthode peu orthodoxe ne mérite**

pas de prospérer et doit être réservée aux situations extrêmes où, en dépit de l'application de toutes méthodes d'interprétation reconnues en droit français, il s'est révélé impossible d'éviter la contradiction entre l'application d'une disposition expresse de la loi au cas particulier et les exigences du droit de l'Union européenne.

Le second principe, plus conforme à l'intégration du droit européen dans l'ordre juridique national, tend à une meilleure **harmonie des normes nationales et européennes** et, conformément à la décision *Technicolor* précitée du Conseil d'État, à retenir que : « *le législateur n'ayant pas entendu traiter différemment les situations concernant uniquement des sociétés françaises et celles qui, concernant des sociétés d'États membres différents, sont seules dans le champ de la directive, les dispositions en cause doivent en conséquence être interprétées à la lumière de ses objectifs, dès lors qu'une telle interprétation n'est pas contraire à leur lettre* ». Ce principe d'interprétation conforme est de nature à éviter la contradiction entre la loi et la directive, de sorte qu'aucune question de constitutionnalité, même dérivée, ne se pose effectivement.

Dans l'affaire *Métro holding*, une interprétation du b ter du 6 de l'article 145 du CGI alors en cause aurait permis de considérer que le critère des « titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote » visés par ce texte renvoyait seulement aux caractères intrinsèques des titres et ne s'appliquait pas aux actions d'autocontrôle, lesquelles sont des actions ordinaires auxquelles sont attachés des droits de vote que seul leur titulaire est privé d'exercer par l'article L 233-31 du code de commerce. Faute que le texte fiscal incriminé ait été effectivement applicable en la cause, il n'y aurait pas eu matière à QPC ni à statuer par le Conseil constitutionnel.

Dans les affaires, passées comme actuelles, d'application de l'abattement pour durée de détention sur les plus-values en report d'imposition, une interprétation de l'article 150-0 D du CGI et notamment du 1 *quinquies* de ce texte, comme des textes concordants qui fixent la date d'entrée en vigueur du barème progressif et de l'abattement, plus favorable à l'égalité de traitement des contribuables et à la lettre comme à l'intention du législateur aurait pu mettre un terme au contentieux sans qu'il y ait matière à QPC ni à statuer par le Conseil constitutionnel. A plus forte raison depuis que la Cour de justice s'est prononcée ainsi qu'elle l'a fait : ce changement de circonstances commande une nouvelle interprétation de la loi de nature à éliminer tout conflit de normes.

Ce qui n'est qu'une question d'application de la loi, interprétée à la lumière de la directive européenne et de l'arrêt de la Cour de justice n'est pas, et n'aurait jamais dû être, une question de constitutionnalité.

E. INCIDENCE DE PROCEDURE

- 20.** Afin d'éclairer le Conseil constitutionnel sur la motivation de la décision de non-lieu à statuer qu'ils appellent de leurs vœux, les intervenants se permettent d'attirer son attention sur une conséquence de l'analyse qui sous-tend les décisions de renvoi sur la procédure devant les juridictions administratives du fond.

En l'état actuel de la jurisprudence, l'administration des impôts ou les juridictions administratives opposent souvent, ces dernières d'office, aux contribuables **une fin de non-recevoir, sans examen au fond des moyens tirés d'une directive européenne dans les cas où le législateur en a étendu le champ d'application, faute que ces moyens aient été présentés à l'appui d'un grief d'inconstitutionnalité assorti d'une QPC** (CE, 18 juillet

2018, n° 411796, FR:CECHR:2018:411796.20180718, PJ n° 4 et aussi les décisions de renvoi à la CJUE dans le cas des requérants principaux : CE, 12 octobre 2018 précitées et les conclusions Bohnert en leur point 5, visées ensemble au point 2. ci-dessus).

Aucune raison ne commande d'anticiper, avant tout examen au fond, une hypothétique incompatibilité de la loi avec la directive européenne, spécialement lorsqu'il paraît de prime abord y avoir plusieurs moyens d'en donner une interprétation conforme (PJ n° 3). Faire d'une QPC dérivée, déduite d'une atteinte à l'égalité devant la loi contraire à la volonté du législateur et à la lettre de celle-ci, même non sérieuse en l'état, voire artificielle au point de l'instrumentaliser, une condition préalable à l'interprétation de la loi conformément à une directive européenne paraît à la fois :

- contraire à l'objet même du contrôle de constitutionnalité qui suppose une contradiction au moins alléguée entre la loi et la Constitution et ne tend nullement à faire obstacle à l'invocation directe du droit de l'Union européenne, même dans les cas de « sur-transposition » d'une directive européenne,
- contraire à l'intégration du droit de l'Union européenne à l'ordre juridique national , reconnue par le Conseil constitutionnel depuis 2004,
- contraire à de multiples principes du droit de l'Union européenne, depuis le droit d'invocabilité directe proclamé par l'arrêt 26/62 *van Gend en Loos* de la CJCE du 5 février 1963, y compris dans les cas où le législateur national a étendu l'application d'une directive au-delà du champ territorial ou matériel qu'elle définit ainsi que le montre la jurisprudence *Dzodzi* de la Cour de justice depuis près de trente ans et encore l'arrêt C-662/18 et C-672/18 du 18 septembre 2019 en l'espèce actuelle ;
- contraire au droit d'exercer un recours effectif protégé par les articles 16 de la Déclaration des droits de 1789, 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Peu importe que, jusqu'à présent, le Conseil d'État ne se soit prononcé ainsi qu'il l'a fait par sa décision *Technicolor* et n'ait posé de questions préjudicielles sur les directives « fusions » dans des situations nationales lors des affaires *Jacob*, *Simoncini* et *de Galbert Defforey* que sous la pression de QPC ; cette pression n'est nullement nécessaire en droit, si ce n'est pour accélérer la procédure en raison des brefs délais d'examen des QPC. La recherche d'une interprétation conforme de la loi à la directive européenne est requise par le droit de l'Union européenne et l'article 88-1 de la Constitution, y compris dans les cas où le législateur en a étendu le champ territorial ou matériel, sans qu'il soit besoin d'en contester la conformité aux droits que la Constitution garantit. Au demeurant, comme l'ont montré ces précédents, c'est seulement au vu d'une telle interprétation, et spécialement celle de la Cour de justice lorsqu'elle a été précédemment donnée ou peut être sollicitée, que le juge national est en mesure de déterminer aux fins d'une QPC si la disposition législative en question :

(1°) est effectivement applicable au litige, ce qui était douteux et a été laissé en suspens dans l'affaire *Métro holding* ;

(2°) et de nature à faire apparaître, de manière indirecte ou dérivée, une inégalité de traitement susceptible d'être contraire à des normes constitutionnelles, ce qui n'était pas le cas

dans l'affaire *Technicolor* et ni celles, passées comme actuelles, d'application de l'abattement pour durée de détention sur les plus-values en report d'imposition.

Afin d'éclairer la portée de sa décision et d'éviter que se renouvellent de telles fins de non-recevoir, qui sont autant de refus de recours effectif au juge dans les cas où « *le législateur n'a(...) pas entendu traiter différemment les situations concernant uniquement des sociétés françaises et celles qui() concern(e)nt des sociétés d'États membres différents* », le Conseil constitutionnel est invité à préciser que sa déclaration de non-lieu à statuer confirme qu'**en pareil cas la question éventuelle de constitutionnalité de la loi n'a qu'un caractère dérivé, de sorte qu'elle ne se pose pas toujours et qu'il n'y a pas lieu d'en faire un préalable obligé, encore moins une condition de recevabilité des moyens tirés de la directive européenne en vue de l'interprétation conforme de la loi.**

Autrement dit, de même que la jurisprudence *Métro holding* a un champ d'application restreint voire exceptionnel sur le fond, la procédure *Métro holding* n'a rien d'obligatoire tant que l'incompatibilité d'une disposition expresse de la loi effectivement applicable au litige avec la directive européenne n'a pas été établie après l'application de toutes méthodes d'interprétation de la loi reconnues en droit français afin d'interpréter cette disposition, dans toute la mesure possible, à la lumière du texte ainsi que de la finalité de la directive européenne en cause pour atteindre le résultat fixé par celle-ci et que le législateur a entendu mettre en œuvre également dans les situations concernant uniquement des sociétés françaises.

F. CONCLUSION

21. Pour l'ensemble de ces raisons l'interprétation de la loi (article 150-0 D du CGI) conformément aux articles 8 des directives 90/434/CEE et 2009/133/CE et à l'arrêt de la Cour de justice du 18 septembre 2019 dans les affaires jointes C-662/18 et 672/18 suffit à régler les litiges et il n'y a pas lieu de statuer sur les questions renvoyées par le Conseil d'État.

PAR CES MOTIFS

Les intervenants concluent à ce qu'il plaise au Conseil constitutionnel,

Vu l'arrêt de la CJUE du 18 septembre 2019 dans les affaires jointes C-662/18 et 672/18,

Rappeler l'obligation, qui s'impose à tous pouvoirs publics et juridictions, d'interpréter la loi conformément au droit de l'Union européenne - y compris dans les situations où le législateur a, dans un double objectif d'égalité et de faveur aux entreprises françaises, « sur-transposé » une directive européenne au-delà de son champ matériel et territorial - **au besoin en écartant une interprétation antérieurement admise**, y compris par le Conseil constitutionnel, **sans qu'il en résulte pour autant une question de conformité de la loi ainsi interprétée aux droits que la Constitution garantit ;**

qu'en l'espèce actuelle, il appartient ainsi à tous pouvoirs publics et juridictions d'interpréter les dispositions de l'article 150-0 D du CGI qui régissent l'abattement pour durée de détention

et spécialement le 1 *quinquies* de ce texte conformément aux articles 8 des directives 90/434/CEE et 2009/133/CE et à l'arrêt susvisé de la Cour de justice **en ce sens que** la liste des opérations visées au 2° de ce 1 *quinquies* n'est pas limitative et **s'étend aux autres cessions ultérieures d'actions, parts, droits ou titres reçus à l'occasion d'opérations d'échange ayant donné lieu à un report d'imposition**, de sorte que **la plus-value nette réalisée lors d'une telle cession ouvre également droit à l'abattement pour durée de détention prévu par le texte, sur son montant total et à partir de la date de souscription ou d'acquisition des actions, parts, droits ou titres remis à l'échange ;**

Préciser qu'il n'y a lieu au contrôle de constitutionnalité dérivé d'une disposition législative contraire à l'interprétation de la loi conformément à la directive européenne **que si cette disposition est expresse, effectivement applicable dans les circonstances de l'affaire et insusceptible, en dépit de l'application de toutes méthodes d'interprétation reconnues en droit français, d'être rendue compatible avec la directive** de sorte qu'il en résulte, **contrairement à l'objectif du législateur, une différence certaine de traitement entre les situations placées dans le champ d'application matériel et territorial étendu par la loi suivant qu'elles relèvent ou non du champ de la directive européenne elle-même ;**

qu'en l'espèce actuelle, il appartient aussi aux mêmes pouvoirs publics et juridictions de constater qu'aucune disposition législative et notamment aucune des dispositions déferées ne fait expressément obstacle à la similitude de traitement fiscal voulue et organisée par le législateur entre les gains réalisés à l'occasion d'opérations qui entrent dans le champ matériel et territorial des directives 90/434/CEE et 2009/133/CE et celles qui entrent dans le champ matériel et territorial étendu par le législateur successivement au II de l'article 92 B, aux troisième à cinquième alinéas de l'articles 150 A bis et au I *ter* de l'article 160 (anciens) du CGI et aux articles 150-0 B et 150-0 B *ter* et au II de l'article 150-UB du même code, y compris les échanges de titres entre sociétés établies en France ; que l'identité de traitement fiscal de ces situations s'applique notamment aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2013 de droits sociaux reçus à l'occasion d'échanges de titres mentionnés aux textes précités, quels qu'aient été la date ou le régime fiscal de l'échange (report ou sursis d'imposition) ;

Décider ainsi, à l'instar de toute juridiction mais avec l'autorité particulière que le troisième alinéa de l'article 62 de la Constitution attache à ses décisions, **que l'interprétation conforme à l'arrêt de la CJUE du 18 septembre 2019 dans les affaires jointes C-662/18 et 672/18 suffit à régler les litiges sans faire apparaître aucune disparité de traitement de nature à susciter une question dérivée de constitutionnalité de la loi ;**

En conséquence, décider **n'y avoir lieu à statuer sur les questions** renvoyées par le Conseil d'État ;

Pièces jointes :

- 1 – Mémoire du 18 septembre 2019 au tribunal administratif de Paris à la suite de l'arrêt de la CJUE du même jour dans les affaires jointes C-662/18 et 672/18,
- 2 – Observations complémentaires du 9 octobre 2019 au vu du sens des conclusions
- 3 – Observations sur un moyen d'office, présentées au Conseil d'État le 30 mai 2018
- 4 – Décision CE, 18 juillet 2018, n° 411796