



HAL
open science

Le champ d'application de l'effet utile des décisions QPC d'inconstitutionnalité

Samy Benzina

► **To cite this version:**

Samy Benzina. Le champ d'application de l'effet utile des décisions QPC d'inconstitutionnalité. Actualité juridique Droit administratif, 2019, 21, pp.1226. hal-02900064

HAL Id: hal-02900064

<https://hal.science/hal-02900064v1>

Submitted on 15 Jul 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Le champ d'application de l'effet utile des décisions QPC d'inconstitutionnalité - Note sous CE, avis, 6 février 2019, M. B. – SAS Bourgogne primeurs, n° 425509*

par

Samy Benzina

Professeur de droit public à l'Université de Poitiers

Résumé : Le Conseil d'État précise le champ d'application de l'effet utile des décisions QPC d'inconstitutionnalité en matière fiscale. Si une telle précision apparaît bienvenue, on peut cependant s'interroger sur la solidité du raisonnement tenu ainsi que sur l'effet d'aubaine qu'un tel avis contentieux pourrait créer.

L'avis contentieux rendu par le Conseil d'État le 6 février 2019 intéressera sans nul doute les praticiens du droit fiscal qui trouveront dans celui-ci un moyen d'invoquer plus largement les déclarations d'inconstitutionnalité devant l'administration et les juridictions administratives. Mais il devrait également attirer l'attention de l'ensemble des personnes intéressées par la question prioritaire de constitutionnalité (QPC) dans la mesure où il apporte un éclairage sur les rapports entre le Conseil constitutionnel et le Conseil d'État dans la définition du champ d'application, en particulier temporel, des décisions QPC.

Il faut rappeler que l'introduction de la QPC a confronté le juge constitutionnel à un problème fondamental : celui des effets dans le temps de ses décisions. En effet, dans le cadre du contrôle *a priori*, les effets temporels de ses décisions ne posent guères de difficulté, sauf très rares exceptions¹, car la loi contrôlée n'a jamais été promulguée. La situation est toute autre lorsqu'une déclaration d'inconstitutionnalité ou une réserve d'interprétation sont prononcées dans le cadre de la procédure QPC. La disposition législative contrôlée est en effet entrée en vigueur et a produit des effets juridiques. La censure, ou l'interprétation sous réserve, d'une telle disposition affectera nécessairement l'ensemble des situations auxquelles elle s'est appliquée. Le Conseil doit donc s'interroger sur la manière dont sa décision va affecter les situations juridiques concernées par la disposition législative déclarée inconstitutionnelle. Or, le moins que l'on puisse dire, c'est qu'après plus de neuf ans de pratique de la QPC, le Conseil constitutionnel est loin d'avoir éclairci l'ensemble des problèmes posés par l'application dans le temps de ses décisions. Alors que dans les premières années le Conseil a fait un véritable effort de systématisation des effets de ses décisions², depuis maintenant trois ans la motivation relative à ces effets est beaucoup moins précise. Il semble exister une volonté du juge constitutionnel de faire de plus en plus reposer la détermination concrète des effets de ses décisions sur les juridictions ordinaires. Cela peut se comprendre : le Conseil constitutionnel dispose d'un délai très court pour se prononcer sur les QPC qui lui sont renvoyées et il n'a pas de visibilité quant à l'état du contentieux devant les juridictions ordinaires. En appliquant une forme de « principe de subsidiarité », le Conseil constitutionnel laisse aux juridictions judiciaires et administratives le soin de déterminer l'effet concret de sa décision dans les contentieux dont elles sont saisies. Mais on voit immédiatement la limite d'une telle méthode lorsque, d'une part, la motivation du juge constitutionnel est insuffisamment précise pour que

* Etude publiée dans *AJDA*, 2019, n° 21, pp. 1226-1231.

¹ V. par ex. CC, 2008-564 DC du 19 juin 2008, *Loi OGM* (§58).

² V. par ex. CC, 2010-108 QPC du 25 mars 2011 (§ 5) ; CC, 2010-110 QPC du 25 mars 2011 (§8).

le juge ordinaire puisse déterminer ces « effets concrets » et, d'autre part, lorsqu'elle conduit à des interprétations divergentes de la portée d'une même décision³.

C'est justement cette difficulté à appréhender la portée d'une déclaration d'inconstitutionnalité à effet immédiat qui a mené le tribunal administratif de Dijon à demander l'éclairage du Conseil d'État par la voie de la procédure d'avis prévue à l'article L113-1 du Code de justice administrative. Le tribunal était saisi de deux recours distincts au soutien desquels les requérants invoquaient des décisions QPC.

Dans la première affaire, un justiciable avait introduit un recours tendant à la décharge des cotisations supplémentaires de contributions sociales en invoquant la réserve d'interprétation énoncée dans la décision n° 2017-643/650 QPC du 7 juillet 2017. Or, le tribunal administratif posait la question de savoir si la publication d'une décision QPC contenant une réserve d'interprétation pouvait être considérée comme un « évènement », au sens des articles R. 196-1 et R. 196-2 du Livre des procédures fiscales, de nature à faire courir un nouveau délai de réclamation au profit du contribuable pour contester son imposition. La réponse à cette question apparaissait évidente dans la mesure où, quelques semaines plus tôt, le Conseil d'État avait déjà répondu à une question similaire dans un avis du 11 janvier 2019⁴. La haute juridiction administrative avait alors considéré qu'une déclaration d'inconstitutionnalité n'était pas de nature à constituer un « évènement » ouvrant un nouveau délai de réclamation au sens du Livre des procédures fiscales. Cette position est justifiée par le fait que seul le Conseil constitutionnel peut déterminer les effets de ses décisions. Par conséquent, une déclaration d'inconstitutionnalité ne constitue pas en elle-même un « évènement » ouvrant un nouveau délai de réclamation, à moins que le juge constitutionnel ne l'énonce expressément dans sa décision, ce qu'il a déjà fait en matière de réserve d'interprétation⁵. C'est donc sans surprise que le Conseil d'État transpose ce raisonnement aux réserves d'interprétation dans son avis du 6 février 2019. Cet aspect de l'avis du Conseil d'État n'appelle pas de remarque particulière dans la mesure où il est cohérent avec l'article 62 de la Constitution qui habilite exclusivement le Conseil constitutionnel à déterminer les effets de ses déclarations d'inconstitutionnalité et que la Haute instance invoque, par extension, pour déterminer les effets de ses réserves d'interprétation⁶. Le juge administratif ne pourrait pas déterminer ces effets sans empiéter sur l'office du juge constitutionnel.

Dans la seconde affaire, le tribunal administratif de Dijon était saisi d'une requête d'une société visant à obtenir la restitution de cotisations sur la valeur ajoutée. Au soutien de son recours, la requérante invoquait la déclaration d'inconstitutionnalité prononcée dans la décision n° 2017-629 QPC du 19 mai 2017 et applicable, selon le juge constitutionnel, « à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date ». L'affaire présentait une difficulté particulière : la société n'a introduit sa réclamation devant l'administration fiscale que postérieurement à la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Elle souhaitait donc profiter de l'aubaine que constituait la déclaration d'inconstitutionnalité. Le tribunal administratif posait notamment la question de savoir si un requérant qui a présenté une réclamation contentieuse postérieurement

³ Qu'il nous soit permis de renvoyer à S. Benzina, *L'effectivité des décisions QPC du Conseil constitutionnel*, LGDJ, coll. « Bibliothèque constitutionnelle », 2017, t. 148, pp. 496 et s.

⁴ CE, avis, 11 janvier 2019, *SCI Maximoise de création et SAS AEGIR*, n° 424819, *Gaz. Pal.*, 2019, n° 10, p. 22, note A. Bretonneau et G. Odinet.

⁵ V. par ex. CC, 2015-503 QPC du 4 décembre 2015 (§16).

⁶ V. par ex. CC, 2010-62 QPC du 17 décembre 2010 (§7).

à la date de publication de la décision du Conseil constitutionnel pouvait bénéficier de l'effet utile d'une déclaration d'inconstitutionnalité. La réponse donnée par le Conseil d'État à cette question apparaît beaucoup plus singulière dans la mesure où il a considéré que « *lorsque le Conseil constitutionnel précise, dans une décision déclarant une disposition législative contraire à la Constitution, que cette déclaration d'inconstitutionnalité est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de publication de sa décision, cette déclaration peut être invoquée dans toutes les procédures contentieuses en cours, quelle que soit la période d'imposition sur laquelle porte le litige. Elle peut l'être aussi à l'appui de toute réclamation encore susceptible d'être formée eu égard aux délais fixés par les articles R. 196-1 et R. 196-2 du livre des procédures fiscales* ». En d'autres termes, une déclaration d'inconstitutionnalité est non seulement applicable aux affaires en cours devant l'administration fiscale et le juge à la date de publication de la décision du Conseil constitutionnel au *Journal officiel*, mais également à l'ensemble des réclamations et recours introduits postérieurement à cette date qui contestent une imposition fondée sur la disposition législative inconstitutionnelle et établie antérieurement à la publication de la décision QPC.

Si cette solution du Conseil d'État, qui étend l'effet utile des déclarations d'inconstitutionnalité en matière fiscale, apparaît comme une clarification bienvenue des effets dans le temps des décisions QPC (I), on peut tout de même s'interroger sur la solidité du raisonnement juridique tenu par le juge (II). En outre, cet avis n'est pas sans poser de difficultés dans la mesure où il risque de créer un « effet d'aubaine » qui nous paraît injustifié (III).

I. Une clarification bienvenue des effets dans le temps des déclarations d'inconstitutionnalité

Pour comprendre les difficultés que posent les effets dans le temps des décisions QPC, il faut revenir à l'article 62 de la Constitution et à l'interprétation qu'en retient le Conseil constitutionnel. Selon cet article, les décisions QPC d'inconstitutionnalité ont les effets d'une abrogation. La disposition législative censurée ne disparaît alors que pour l'avenir, ses effets passés ne peuvent pas être remis en cause. Entendu strictement, cet article signifie qu'une déclaration d'inconstitutionnalité ne devrait jamais pouvoir s'appliquer ni à l'instance à l'origine de la QPC ni à l'ensemble des instances en cours. Toutefois, afin de modérer cet effet abrogatif qui ferait perdre à la QPC une grande partie de son intérêt, l'article 62 de la Constitution ajoute que « *le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause* ». Le juge constitutionnel s'est rapidement saisi de cette disposition afin de consacrer le principe de l'« effet utile » de ses décisions. En d'autres termes, selon le considérant de principe en la matière, sauf motivation expresse contraire du Conseil, une déclaration d'inconstitutionnalité « *doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel* »⁷. Dès lors, pour l'auteur de la QPC et les autres « instances en cours », la déclaration d'inconstitutionnalité produit en réalité un effet rétroactif : elle va permettre au juge ordinaire de ne pas appliquer une disposition législative déclarée inconstitutionnelle à une situation juridique constituée, par définition, antérieurement à l'abrogation de ladite disposition.

⁷ CC, 2010-108 QPC du 25 mars 2011 (§ 5).

Mais la question est alors de savoir ce qu'il faut entendre par les termes « instances en cours » mobilisés dans ce considérant de principe. Si on se fie à la définition usuelle de la notion d'instance, il s'agit d'une « *procédure engagée devant une juridiction* »⁸. On pourrait étendre cette définition aux réclamations introduites devant l'administration fiscale qui sont, comme le rappelle un auteur⁹, considérées comme des « *instances ressortissant à la juridiction contentieuse* »¹⁰. Dans une telle acception, l'effet utile de la QPC se limiterait aux seules procédures déjà engagées devant une juridiction, quel que soit leur état d'avancement¹¹, ou devant l'administration fiscale, à la date de publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cela conduit donc à exclure l'application de la déclaration d'inconstitutionnalité aux instances introduites postérieurement à la date de publication de la décision du juge constitutionnel, qui portent sur une situation juridique constituée antérieurement à cette date. Dit autrement, un contribuable qui n'aurait pas contesté son imposition avant la date de publication de la décision du Conseil constitutionnel ne pourrait pas bénéficier des effets de la déclaration d'inconstitutionnalité.

Ce tableau que l'on vient de brosser, et qui a prévalu dans les premières années d'application de la QPC, apparaît cependant aujourd'hui largement obscurci. En effet, les principes généraux évoqués ne valent qu'aussi longtemps que le Conseil constitutionnel décide de ne pas y déroger. Il peut donc décider d'étendre ou au contraire de réduire l'effet utile selon les circonstances de l'espèce. Les autorités d'exécution doivent donc être attentives aux paragraphes de la décision QPC consacrés aux effets dans le temps. La difficulté se trouve dans le fait que la motivation des décisions du Conseil constitutionnel ne brille pas par sa grande clarté. Si dans l'ensemble de ses décisions d'inconstitutionnalité, la Haute instance continue à rappeler, par le même considérant de principe, les règles en matière d'effet utile, en évoquant le fait que les « instances en cours »¹² doivent bénéficier des effets de l'inconstitutionnalité, la terminologie qu'il utilise ensuite dans les considérants relatifs aux effets prévus pour chaque espèce est au contraire très fluctuante. En effet, il juge que sa déclaration d'inconstitutionnalité est applicable tantôt « *aux instances en cours (...) dont l'issue dépend de l'application des dispositions déclarées inconstitutionnelles* »¹³, plus souvent « *à toutes les instances non jugées définitivement* »¹⁴ ou aux « *affaires non jugées définitivement* »¹⁵, et quelques fois « *aux affaires nouvelles ainsi qu'aux affaires non jugées définitivement* »¹⁶. En outre, le juge constitutionnel ne prend pas toujours la peine de préciser les effets de sa décision se limitant à juger que sa déclaration d'inconstitutionnalité « *prend effet à compter de la date de la publication de la présente décision* »¹⁷. Ces fluctuations de la motivation du Conseil constitutionnel posent une difficulté centrale : s'agit-il simplement de changements stylistiques mineurs variant selon le rédacteur

⁸ V. « Instance » in G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, PUF, coll. « Quadrige Dicos Poche », 2014, 10e éd., p. 498.

⁹ S. Austry, « QPC fiscale et effets de la décision dans le temps », *NCCC*, 2011, n° 33, p. 76.

¹⁰ CE, ass., 31 octobre 1975, *Société Coq-France*, n° 97234.

¹¹ Une instance en cours est une instance qui n'a pas fait l'objet d'une décision définitive. Un justiciable peut donc invoquer une décision QPC d'inconstitutionnalité à tous les stades de la procédure, même en cassation comme le rappelle le Conseil d'État dans son arrêt du 28 novembre 2016, *société Autoguadeloupe Développement*, n° 390638.

¹² V. par ex. CC, 2018-757 QPC du 25 janvier 2019 (§11).

¹³ V. par ex. CC, 2010-33 QPC du 22 septembre 2010 (§5).

¹⁴ V. par ex. CC, 2011-174 QPC du 6 octobre 2011 (§13).

¹⁵ V. par ex. CC, 2012-240 QPC du 4 mai 2012 (§7).

¹⁶ V. par ex. CC, 2014-374 QPC du 4 avril 2014 (§8).

¹⁷ V. par ex. CC, 2017-690 QPC du 8 février 2018 (§10).

de la décision ou ces différentes formules ont-elles une véritable portée juridique ? En d'autres termes, ces variations, qui contrastent avec la formule employée dans le considérant de principe, sont-elles le signe que la Haute instance entend étendre ou restreindre l'effet utile de sa décision QPC ?

Dans son avis du 6 février 2019, le Conseil d'État considère que l'une de ces variations, selon laquelle la déclaration d'inconstitutionnalité « est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement » à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel, a un sens différent de celle « d'instances en cours ». En effet, selon le Conseil d'État par « affaires non jugées définitivement », il faut entendre non seulement les instances déjà introduites à la date de publication de la décision du Conseil constitutionnel, mais également « *les litiges potentiels* »¹⁸, c'est-à-dire les situations juridiques, déjà constituées à la date de la décision du juge constitutionnel, « *pour lesquels aucune réclamation préalable n'a encore été formée, à condition que le contribuable ne soit pas encore forclos* »¹⁹. Ainsi, selon la haute juridiction administrative, en mobilisant l'expression « affaires non jugées définitivement », le Conseil constitutionnel a voulu étendre l'effet utile de sa déclaration d'inconstitutionnalité bien au-delà des seules « instances en cours » à la date de publication de sa décision.

Face au manque de précision du Conseil constitutionnel quant à la portée de ses décisions, une prise de position de la juridiction administrative suprême apparaissait indispensable. Comme le démontre la transmission des questions par le tribunal administratif de Dijon, le problème de l'application dans le temps des décisions QPC constitue une difficulté particulière pour l'ensemble des juridictions ordinaires. La clarification apportée par le Conseil d'État apparaît donc bienvenue dans la mesure où elle va sécuriser, devant les juridictions administratives, l'application des déclarations d'inconstitutionnalité, au moins en matière fiscale. Toutefois, on peut s'interroger sur la parfaite conformité du raisonnement du Conseil d'État à la jurisprudence constitutionnelle.

II. Une extension juridiquement fragile de l'effet utile des déclarations d'inconstitutionnalité

Le Conseil d'État n'avance pas de véritables justifications à sa position dans cet avis du 6 février 2019. Pour comprendre le raisonnement de la haute juridiction administrative, il faut s'appuyer sur les conclusions conformes du rapporteur public²⁰, Mme Karin Ciavaldini. Sont invoqués dans celles-ci deux fondements justifiant la position finalement retenue par la haute juridiction administrative.

Le rapporteur public s'appuie tout d'abord sur la motivation du Conseil constitutionnel dans ses décisions du 9 janvier 2014²¹ et 19 mai 2017²² ainsi que leurs commentaires officiels. Dans ces décisions, la Haute instance juge que sa déclaration d'inconstitutionnalité est applicable, respectivement, « *aux affaires nouvelles ainsi qu'aux affaires non jugées définitivement* » et « *à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date, sous réserve du respect des délais et*

¹⁸ K. Ciavaldini, « Conclusions sur CE, avis, 9 février 2019, n° 425509 », *Lexbase Hebdo - Édition Fiscale*, 2019, n° 776.

¹⁹ A. Bretonneau, G. Odinet, « Précisions sur la notion "d'événement" permettant de rouvrir le délai de réclamation en matière fiscale en cas d'intervention d'une déclaration d'inconstitutionnalité de la loi », *Gaz. pal.*, 2019, n° 10, p. 24.

²⁰ *Ibid.*

²¹ CC, 2013-360 QPC du 9 janvier 2014 (§12).

²² CC, 2017-629 QPC du 19 mai 2017 (§13).

conditions prévus par le livre des procédures fiscales ». Le rapporteur public en tire la conclusion que ces formules ne font qu'explicitier la position générale du Conseil constitutionnel sur les effets de ses déclarations d'inconstitutionnalité lorsqu'il emploie la formule « affaires non jugées définitivement ». Il affirme par ailleurs que dans les hypothèses où le juge constitutionnel souhaite limiter l'application de la déclaration d'inconstitutionnalité aux impositions non contestées à la date de publication de sa décision, il l'énonce explicitement dans ses décisions.

Mme Ciavaldini s'appuie ensuite sur le droit au recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration de 1789. Selon elle, « *exclure la possibilité d'invoquer la déclaration d'inconstitutionnalité dans des affaires qui n'en sont pas encore au stade du précontentieux, mais pour lesquelles le contribuable ne serait pas forclos* » constituerait une limitation de ce droit qui ne peut pas être présumée et doit être justifiée par un motif d'intérêt général.

Les justifications avancées par le rapporteur public sont intéressantes et défendables. Les conclusions s'appuient sur la jurisprudence constitutionnelle et tentent de la systématiser. Toutefois, il nous semble que la lecture de la jurisprudence constitutionnelle choisie par le rapporteur public et le Conseil d'État n'était pas la plus évidente. Une autre interprétation, moins favorable au contribuable, aurait été selon nous plus en adéquation avec l'article 62 de la Constitution et la jurisprudence constitutionnelle.

Il faut tout d'abord noter que la formule du Conseil constitutionnel examinée en l'espèce par le Conseil d'État est celle d'une déclaration d'inconstitutionnalité « *applicable à toutes les affaires non jugées définitivement* » à la date de publication de la décision QPC au *Journal officiel*. Une lecture littérale de cette formule devrait conduire à considérer qu'une affaire, sans avoir été jugée définitivement, doit déjà exister à la date de publication de la décision du Conseil constitutionnel. En effet, si on se fie à la définition juridique usuelle de la notion d'« affaire », celle-ci renvoie à « *une cause soumise au juge* »²³. Même si l'on retenait une interprétation plus extensive comprenant une cause soumise au juge ou à l'administration fiscale, il n'en reste pas moins qu'au plus tard à la date de publication de la décision QPC, il doit déjà exister un litige entre le contribuable et l'administration, litige qui a donné naissance à une affaire pour que la déclaration d'inconstitutionnalité lui soit applicable. Or, la position du Conseil d'État conduit en réalité à ce que par « affaire », il faille également entendre l'ensemble des situations juridiques constituées sous l'empire de la disposition législative inconstitutionnelle, mais qui n'ont pas encore fait l'objet d'une réclamation devant l'administration fiscale à la date de publication de la décision QPC. Le Conseil d'État étend donc l'« effet utile » de la déclaration d'inconstitutionnalité à des affaires en devenir. Ce n'est donc qu'au prix d'une forme de contorsion de la notion d'« affaire », artificiellement distinguée de celle d'« instance », que la haute juridiction administrative réussit à y faire entrer des situations juridiques qui ne faisaient l'objet d'aucun contentieux ou contestation à la date de publication de la décision du Conseil constitutionnel.

²³ V. « Affaire » in G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 35.

Ensuite, si on se fie à la jurisprudence constitutionnelle ainsi qu'aux trois communiqués du Conseil constitutionnel de 2010²⁴, 2011²⁵ et 2014²⁶ explicitant les effets dans le temps des décisions QPC, on peut soutenir, à rebours du rapporteur public, que le principe général est celui d'un effet utile de la déclaration d'inconstitutionnalité limité strictement aux situations juridiques faisant l'objet d'un contentieux devant une juridiction ou, le cas échéant, devant l'administration, à la date de publication de la décision QPC. Ce ne serait donc que par exception, et si le juge constitutionnel l'énonce explicitement dans sa décision, que l'effet utile pourrait être étendu à des situations juridiques n'ayant pas encore fait l'objet de contestation ou au contraire être restreint à certaines affaires en cours seulement²⁷ voire entièrement exclu²⁸. Il faut effectivement rappeler que les déclarations d'inconstitutionnalité ont en principe un « simple » effet abrogatif, et que ce n'est que dans le cadre fixé par le Conseil constitutionnel que les effets passés produits par la disposition législative pourront être remis en cause. Or, les seules situations qui peuvent être considérées comme bénéficiant de l'effet utile, même en l'absence de motivation spécifique du Conseil constitutionnel en ce sens, sont les instances en cours. En effet, dès son communiqué de 2010, la Haute instance souligne que « *en cas d'inconstitutionnalité, la décision rendue par le Conseil doit logiquement bénéficier au requérant à la QPC et à tous ceux qui avaient également un contentieux en cours* ». C'est donc l'existence d'un contentieux déjà en cours à la date de publication du Conseil constitutionnel qui conditionne le bénéfice de l'effet utile de la déclaration d'inconstitutionnalité. Dans son communiqué de 2011, il ajoute que « *la mention selon laquelle la déclaration d'inconstitutionnalité s'applique dans les instances en cours à la date de la décision du Conseil constitutionnel, ne fait qu'explicitement cet effet "de droit commun" de la déclaration d'inconstitutionnalité* ». On peut donc arguer que la formule utilisée à la fin des décisions QPC selon laquelle la déclaration d'inconstitutionnalité s'applique « aux instances non jugées définitivement » ou « aux affaires non jugées définitivement » ne fait que rappeler cet effet utile de droit commun tel qu'il a été défini par le juge constitutionnel. Le corollaire est qu'en dehors de cet effet de droit commun, toute autre remise en cause des effets passés produits par la disposition législative inconstitutionnelle doit être formulée explicitement. En ce sens, dans ce même communiqué de 2011, le Conseil constitutionnel énonce que « *seule une mention expresse dans la décision du Conseil peut conduire à cette remise en cause* ». Il n'existe donc pas, à notre avis, de véritable différence entre l'expression « instance en cours » évoquée dans le considérant de principe et les deux expressions précitées parfois mobilisées par le Conseil constitutionnel à la fin de ses décisions. Il nous semble que ces formules, à elles seules, n'ont donc pas vocation à déroger aux principes généraux de l'effet utile posés par la Haute instance.

D'ailleurs, les décisions invoquées par le rapporteur public au soutien de son argumentation rentrent, à notre sens, plutôt dans ce cadre général. Dans la décision QPC du 9 janvier 2014, le Conseil constitutionnel a jugé que sa déclaration d'inconstitutionnalité était applicable « *aux affaires nouvelles ainsi qu'aux affaires non jugées définitivement* » et dans sa décision du 19 mai 2017 « *à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date, sous réserve du respect des délais et conditions prévus par le livre des procédures fiscales* ». Selon nous, dans ce type

²⁴ <https://www.conseil-constitutionnel.fr/la-qpc/juillet-aout-2010-les-effets-dans-le-temps-des-decisions-qpc-du-conseil-constitutionnel>

²⁵ <https://www.conseil-constitutionnel.fr/la-qpc/avril-2011-les-effets-dans-le-temps-des-decisions-qpc-du-conseil-constitutionnel-ii>

²⁶ <https://www.conseil-constitutionnel.fr/la-qpc/septembre-2014-les-effets-dans-le-temps-des-decisions-qpc>

²⁷ V. par ex. CC, 2012-298 QPC du 28 mars 2013 (§9).

²⁸ V. par ex. CC, 2011-223 QPC du 17 février 2012 (§9).

de décisions, le Conseil constitutionnel précise que ses déclarations d'inconstitutionnalité s'appliqueront spécifiquement aux affaires nouvelles ou aux réclamations qui peuvent encore être formées²⁹, c'est-à-dire à des contestations introduites postérieurement à la publication de sa décision, car sans cela l'inconstitutionnalité ne serait invocable que dans les contentieux déjà existants à cette date. Dans le même sens, lorsqu'en matière fiscale le Conseil constitutionnel juge que sa déclaration d'inconstitutionnalité « *ne peut être invoquée à l'encontre des impositions qui n'ont pas été contestées avant cette date* »³⁰, il ne fait que réitérer explicitement, afin de lever tout doute, l'effet utile de droit commun des déclarations d'inconstitutionnalité.

Enfin, l'argument tiré du droit au recours effectif nous apparaît ici de faible portée. En effet, le constituant a décidé que les déclarations d'inconstitutionnalité en matière de QPC avaient en principe un effet abrogatif, excluant toute remise en cause automatique des effets passés de la disposition législative censurée. Ce n'est que par exception qu'un effet rétroactif de la déclaration d'inconstitutionnalité est autorisé, dans les limites fixées par le Conseil constitutionnel. Il n'existe donc pas, pour le justiciable, un droit constitutionnel à bénéficier de la déclaration d'inconstitutionnalité au soutien de son recours. Le droit au recours effectif nous paraît par conséquent inopérant lorsqu'est en cause l'application dans le temps d'une déclaration d'inconstitutionnalité.

III. Un avis risquant de favoriser un « effet d'aubaine » en matière fiscale

L'avis du Conseil d'État du 6 février 2019 soulève selon nous un problème considérable : il risque d'inciter les contribuables à introduire une réclamation devant l'administration fiscale en contestation de leur imposition sur le fondement de la déclaration d'inconstitutionnalité. Cet avis risque donc de créer un « effet d'aubaine » pour les contribuables qui n'auraient sinon pas introduit de contestation. Or, comme le note justement un auteur, le Conseil constitutionnel est soucieux de garantir un effet utile de sa décision « *sans susciter d'effet d'aubaine ou générer un contentieux qui n'aurait pas existé sans la décision d'inconstitutionnalité* »³¹. Certes, on pourrait nous opposer que l'avis du 6 février 2019 précise bien que ces nouvelles réclamations ne peuvent invoquer la déclaration d'inconstitutionnalité que « *eu égard aux délais fixés par les articles R. 196-1 et R. 196-2 du livre des procédures fiscales* ». Or, comme le Conseil d'État l'a rappelé, les décisions d'inconstitutionnalité ne constituent pas un évènement de nature à ouvrir un nouveau délai contentieux pour les contribuables. Il est donc possible que le contribuable ne puisse pas bénéficier de l'effet utile de la déclaration d'inconstitutionnalité car son action est empêchée par les règles de prescription ou de forclusion. Toutefois, il s'agit là d'une limite bien insuffisante pour prévenir tout « effet d'aubaine ».

On peut donc être relativement circonspect quant à cette position du Conseil d'État qui tend à créer un « effet d'aubaine » de principe en matière fiscale. Cela nous apparaît d'autant plus mal venu que les QPC en matière fiscale concernent le plus souvent des personnes morales ou physiques qui ont les moyens d'être informées de l'existence d'une QPC transmise au Conseil d'État ou renvoyée au Conseil constitutionnel. Il suffirait alors pour elles d'introduire non pas

²⁹ V. par ex. CC, 2016-554 QPC du 22 juillet 2016 (§9).

³⁰ V. par ex. CC, 2016-620 QPC du 30 mars 2017 (§10).

³¹ P. Deumier, « Les effets dans le temps des décisions QPC : un droit des conséquences des décisions constitutionnelles », *NCCC*, 2015, n° 47, p. 76. V. aussi le communiqué du Conseil constitutionnel de septembre 2014 dans lequel ses services observent que « *le Conseil peut également limiter les "effets d'aubaine" qui résulteraient de la déclaration d'inconstitutionnalité* ».

un recours devant le juge, mais une simple réclamation préalable ouvrant une « instance » devant l'administration fiscale, et ainsi de constituer une « affaire », avant la date de publication de la décision QPC du juge constitutionnel pour bénéficier, le cas échéant, des effets de l'abrogation. D'autant qu'il peut exister un décalage de quelques jours entre le moment où la décision du Conseil constitutionnel est rendue publique et sa publication au *Journal officiel*. Au regard de ces éléments, on comprend donc mal pourquoi le Conseil d'État a jugé opportun d'ouvrir une « session de rattrapage » postérieurement à la publication de la décision QPC pour les contribuables qui n'auraient pas été suffisamment réactifs.

Cet effet utile étendu des déclarations d'inconstitutionnalité en matière fiscale contraste en outre avec l'effet utile souvent limité des déclarations d'inconstitutionnalité dans les autres pans du droit, en particulier en matière de procédure pénale³². Or, la QPC a été créée en priorité pour protéger les droits et libertés des individus, plutôt que des contribuables en particulier lorsqu'il s'agit de personnes morales³³. Enfin, reste à savoir si le Conseil d'État retiendra à l'avenir la même position lorsque la décision QPC utilise des formules alternatives, comme celle indiquant que la déclaration d'inconstitutionnalité « s'applique dans les instances non jugées définitivement ». En tout état de cause, cet avis du 6 février 2019 est le signe qu'il devient urgent pour le juge constitutionnel de clarifier sa position sur les effets dans le temps de ses décisions QPC. Sans cela, la doctrine et le juge continueront à en être réduits à « *gloser à l'aveugle* »³⁴ sur les effets qu'a véritablement entendu donner le Conseil constitutionnel à ses décisions.

³² V. P. Mathonnet, « La QPC en matière pénale dispose-t-elle encore d'un effet utile ? », *AJ Pénal*, 2018, n° 9, pp. 394-396.

³³ V. sur ce sujet : L. Fontaine, A. Supiot, « Le Conseil constitutionnel est-il une juridiction sociale ? », *Dr. soc.*, 2017, n° 9, spé. p. 762.

³⁴ O. Beaud, « Le Conseil constitutionnel sur la souveraineté et ses approximations » in *Le Conseil constitutionnel et les différentes branches du droit : Regards critiques*, Dalloz, coll. « *Jus Politicum* », 2019, p. 177.