



HAL
open science

Commentaire des décisions du Conseil constitutionnel n° 2017-642 QPC et ° 2017-643/650 QPC

Samy Benzina

► **To cite this version:**

Samy Benzina. Commentaire des décisions du Conseil constitutionnel n° 2017-642 QPC et ° 2017-643/650 QPC. Revue française de droit constitutionnel, 2017. hal-02900091

HAL Id: hal-02900091

<https://hal.science/hal-02900091>

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.

Commentaire des décisions du Conseil constitutionnel :

- n° 2017-642 QPC du 7 juillet 2017 M. Alain C. [Exclusion de certaines plus-values mobilières de l'abattement pour durée de détention]
- n° 2017-643/650 QPC du 7 juillet 2017 M. Amar H. et autre [Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les revenus de capitaux mobiliers particuliers]

Selon une formule célèbre, l'autorité attachée aux décisions du Conseil constitutionnel conduit traditionnellement à ce que « l'oracle des libertés ne parle qu'une seule fois »¹. En d'autres termes, lorsque le Conseil constitutionnel a eu à contrôler une disposition législative, l'autorité constitutionnelle de chose jugée empêche qu'une telle disposition soit de nouveau contestée devant lui. *A fortiori*, lorsque le juge constitutionnel avait initialement énoncé des réserves d'interprétation visant à corriger l'ensemble des inconstitutionnalités dont était grevée une disposition législative. Pourtant, dans ses décisions n° 2017-642 QPC et 2017-643/650 QPC du 7 juillet 2017, le Conseil semble limiter la portée de cette règle en jugeant recevables, sur le fondement d'un changement des circonstances, des QPC portant sur des dispositions déjà jugées conformes sous réserve dès lors qu'il existe des difficultés dans la détermination du champ d'application desdites réserves.

Dans la première décision, était posée au Conseil la question de la constitutionnalité de l'exclusion des plus-values mobilières de certains dirigeants de petites et moyennes entreprises (PME) du bénéfice de certains abattements. Par l'article 10 de la loi du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, le législateur a décidé de modifier, à compter du 1^{er} janvier 2013, les règles d'imposition des plus-values de cessions de valeurs mobilières. Le régime antérieur au 1^{er} janvier 2013 prévoyait pour de telles plus-values un taux proportionnel et forfaitaire d'impôt sur le revenu (IR) de 19%. À partir du 1^{er} janvier 2013, les plus-values tirées de cessions de valeurs mobilières sont soumises au barème progressif de l'IR. Toutefois, afin d'éviter que ces modifications des règles augmentent trop significativement la fiscalité sur ce type de revenus, le législateur a également introduit, notamment au 1^{er} de l'article 150-0 D du Code général des impôts (CGI), des abattements dont le taux varie selon la durée de détention de la valeur mobilière.

À côté de ces règles communes, le législateur a également réformé l'article 150-0 D ter du CGI qui prévoit un abattement spécifique applicable aux dirigeants de PME lors de la cession des titres de leur entreprise à l'occasion de leur départ à la retraite. Jusqu'au 1^{er} janvier 2013, les dirigeants de PME pouvaient se prévaloir d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention des titres au-delà de la cinquième année. À compter du 1^{er} janvier 2013, le législateur a modifié le mécanisme en prévoyant un abattement fixe de 500 000 euros et, pour les sommes supérieures à ce montant, un abattement dont le taux varie avec la durée de détention².

Pour bénéficier de cet abattement spécifique, le dirigeant de PME doit se soumettre à certaines obligations, notamment celles prévues au paragraphe I de l'article 150-0 D ter. Le IV du même article prévoit qu'en cas de non-respect de telles obligations dans les trois années suivant la

* Commentaire publié dans *RFDC*, 2017, n° 112, pp. 965-976.

¹ P. Wachsmann, « L'Oracle des libertés ne parle qu'une seule fois », *Jus Politicum*, 2012, n° 7.

² V. le H du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

cession, « les abattements (...) sont remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie ». Or, la combinaison des articles 150-0 D et 150-0 D ter tels qu'ils ont été réformés conduit à exclure une catégorie spécifique de contribuables du bénéfice des abattements tout en les soumettant au nouveau barème progressif de l'IR. En effet, si le dirigeant de PME cède les titres de son entreprise avant le 1^{er} janvier 2013 et bénéficie des abattements applicables à cette date, mais que l'administration fiscale constate le non-respect par celui-ci des conditions pour bénéficier de tels abattements postérieurement au 1^{er} janvier 2013, celui-ci se trouvera privé des abattements tout en étant soumis au taux d'imposition plus élevé applicable au 1^{er} janvier 2013. Sans surprise, un dirigeant d'entreprise se trouvant dans la situation décrite ci-dessus a introduit un recours devant le juge administratif à l'occasion duquel il a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) visant les dispositions des trois premiers alinéas du 1^{er} ter de l'article 150-0 D du CGI et le IV de l'article 150-0 D ter du même Code.

Cette QPC posait une difficulté particulière : les dispositions des trois premiers alinéas du 1^{er} ter de l'article 150 D du CGI avaient déjà été déclarés conformes à la Constitution dans une décision du 22 avril 2016³. Dans cette dernière, le Conseil constitutionnel s'était trouvé face à une situation très analogue à celle qui fait l'objet de ce commentaire : le cas du report d'imposition. Il s'agit d'une hypothèse dans laquelle le contribuable qui réalise une plus-value peut, dans certaines circonstances, demander ou se voir imposer le report de son imposition. Il est donc possible que le contribuable réalise une plus-value avant le 1^{er} janvier 2013, mais que la liquidation de l'impôt ne se produise que postérieurement à cette date. Or, les abattements faisant partie de l'assiette, qui est soumise aux règles applicables à la date du report de l'impôt, un contribuable pouvait se trouver soumis au nouveau au barème progressif de l'IR tout en étant privé des nouveaux abattements introduits par le législateur. Afin d'éviter qu'une telle situation conduise à une imposition confiscatoire, le Conseil constitutionnel a jugé les trois premiers alinéas du 1^{er} ter de l'article 150-0 D conformes sous la réserve qu'à ces plus-values soit appliqué « un coefficient d'érosion monétaire pour la période comprise entre l'acquisition des titres et le fait générateur de l'imposition »⁴.

Toutefois, cette réserve ne visait que l'hypothèse des reports d'imposition et non celle des dirigeants de PME partant à la retraite. Cela a conduit le Conseil d'État à juger que les trois premiers alinéas du 1^{er} ter de l'article 150-0 D du CGI combinés au paragraphe IV de l'article 150-0 D ter n'avaient pas, dans la présente affaire, été déclarés conformes dans les motifs et le dispositif d'une décision du juge constitutionnel⁵. Il renvoya donc la QPC au Conseil constitutionnel qui jugea celle-ci recevable du fait d'un changement des circonstances. Sur le fond, la Haute instance a évidemment repris à l'identique la solution de la décision du 22 avril 2016, au point d'ailleurs de renvoyer, pour l'essentiel, aux motifs pertinents de celle-ci. Le Conseil a ainsi étendu la portée de la réserve imposant l'application d'un coefficient d'érosion monétaire aux plus-values sur les cessions des titres par les dirigeants de PME partant à la retraite avant le 1^{er} janvier 2013 et n'ayant pas respecté les conditions qui leur permettaient de bénéficier d'abattements.

La seconde décision portait sur la constitutionnalité de la majoration des contributions sociales sur les revenus de certains capitaux mobiliers. En 2005⁶, le législateur a décidé de réformer les méthodes de calcul de l'IR. Il a notamment supprimé l'abattement de 20% applicable aux revenus issus des salaires, pensions et traitements, mais a concomitamment baissé les taux du barème d'impôt sur l'IR de manière à éviter une augmentation trop importante de l'imposition. Pour éviter un effet d'aubaine pour les contribuables qui n'étaient pas éligibles à l'abattement de 20% sous l'ancien régime et qui bénéficieraient tout de même de la baisse des taux du barème de

³ CC., n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016, *Époux M. D. [Exclusion des plus-values mobilières placées en report d'imposition de l'abattement pour durée de détention]*.

⁴ *Ibid.*, § 11.

⁵ C.E., 9 mai 2017, req. n° 407832.

⁶ V. l'article 76 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006.

l'impôt, le législateur a introduit au 7 de l'article 158 du CGI une majoration des revenus pris en compte dans le calcul de l'IR de 25%. Ainsi, pour 100 de revenus, le contribuable visé voit son impôt calculé sur une base de 125 de revenus. Toutefois, cette majoration de 25% a eu comme effet secondaire, pour cette catégorie de contribuables, de majorer simultanément les cotisations sociales qui sont assises, sur le fondement du c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du Code de la sécurité sociale (CSS), sur le montant net retenu pour l'établissement de l'IR. Au final, non seulement ils ne bénéficient pas d'un effet d'aubaine en raison de l'introduction de la majoration de leur IR, mais ils se trouvent également soumis à une majoration de 25% de l'assiette de leurs contributions sociales et donc à une augmentation significative de celles-ci.

Deux contribuables soumis à une telle majoration pour les contributions sociales sur les revenus de capitaux mobiliers ont introduit des recours devant les juridictions administratives. À l'occasion de tels recours, ils ont déposé des QPC contestant notamment la constitutionnalité du c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS en ce qu'il renvoie au montant net de l'IR, majoré pour ces contribuables, pour le calcul des contributions sociales sur les revenus de capitaux mobiliers. Le Conseil d'État fut *in fine* saisi des deux QPC et devait déterminer si celles-ci étaient recevables. Ici encore, la difficulté résidait essentiellement dans le fait que le Conseil constitutionnel avait, quelques mois auparavant, déjà déclaré les dispositions du c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS conformes sous réserve dans une décision du 10 février 2017⁷. Toutefois, la réserve n'interdit la majoration de 25% que pour certains revenus de capitaux mobiliers : ceux assis « sur les rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 »⁸. Or, en l'espèce les requérants étaient concernés par à une majoration de 25% pour d'autres types de revenus de capitaux mobiliers⁹. Se posait donc la question de l'application de cette réserve aux autres types de revenus de capitaux mobiliers non visés par le Conseil. De manière similaire à la précédente affaire, le Conseil d'État a accepté de renvoyer la QPC au motif que les dispositions du c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS en tant qu'elles sont applicables aux autres types de revenus de capitaux mobiliers n'avaient pas été déclarées conformes dans les motifs et le dispositif d'une décision du juge constitutionnel.

Le Conseil constitutionnel a joint ces deux affaires pour statuer par une seule décision. Ici encore le Conseil constitutionnel a jugé la QPC recevable sur le fondement d'un changement des circonstances. Il a également repris à l'identique, de manière prévisible, la décision du 10 février 2017 en renvoyant aux motifs pertinents de cette dernière. La décision n° 2017-643/650 QPC se limite en pratique à étendre la réserve d'interprétation évoquée aux autres types des revenus visés par le 2° du 7 de l'article 158 du CGI.

On le voit, ces deux décisions se limitent sur le fond à reprendre la solution de décisions précédentes et à étendre les réserves d'interprétation à des hypothèses que le Conseil constitutionnel n'avait pas envisagées initialement. Elles ont cependant une portée considérable pour les contribuables concernés. En effet, les décisions de conformité sous réserve ont, sauf mention expresse contraire du Conseil constitutionnel¹⁰, un effet rétroactif¹¹. Ainsi, elles ne s'appliqueront pas seulement aux requérants à ces instances ou même à l'ensemble des instances en cours à la date de la décision du Conseil dans lesquelles le juge saisi devra obligatoirement

⁷ CC, n° 2016-610 QPC du 10 février 2017, *Époux G. [Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les rémunérations et avantages occultes]*.

⁸ *Ibid.*, § 12.

⁹ Plus précisément, les revenus visés par les articles 109 et 123 bis du CGI.

¹⁰ V. par ex. CC, n° 2010-62 QPC du 17 décembre 2010, *M. David M. [Détenion provisoire : procédure devant le juge des libertés et de la détention]*, § 7 ; CC, n° 2012-257 QPC du 18 juin 2012, *Société OLANO CARLA et autre [Convocation et audition par OPJ en enquête préliminaire]*, § 9.

¹¹ V. commentaire officiel de la décision n° 2010-101 QPC du 11 février 2011 *Mme Monique P. et autre*, p. 6. Dans ce commentaire, le service juridique rappelle que « en l'absence de précision figurant dans les motifs et le dispositif de la décision, la réserve d'interprétation énoncée par le Conseil s'incorpore à la disposition même et s'applique de façon rétroactive et non à partir de la publication de la décision ».

exécuter les réserves applicables dans le calcul du montant de l'impôt. Ces deux décisions QPC ont plus généralement vocation à s'appliquer à l'ensemble des situations juridiques constituées antérieurement à ces décisions, dès lors qu'elles rentrent dans le champ d'application de ces réserves. D'autant plus, qu'en l'espèce, le Conseil constitutionnel n'a pas souhaité limiter la portée rétroactive de sa réserve afin d'éviter un « effet d'aubaine » pour les contribuables¹². Toutefois, cet effet rétroactif des déclarations de conformité sous réserve n'est pas absolu. Il ne permet en effet pas, sauf exception¹³ non applicable en l'espèce, de déroger aux délais de prescription et de forclusion.

On remarquera enfin que l'une des deux affaires¹⁴ à l'origine de la décision n° 2017-643/650 QPC avait pour objet un recours pour excès de pouvoir contre le paragraphe 390 de l'instruction fiscale BOI-RPPM-RCM-10-30-20-20-20120912. Ce paragraphe soumet justement certains revenus de capitaux mobiliers à un coefficient multiplicateur de 1,25 conduisant donc à une majoration de l'imposition. La réserve d'interprétation devrait en toute logique conduire le Conseil d'État, saisi en l'espèce au fond, à annuler cette disposition car cette majoration de 25% est directement contraire à la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel. On remarquera en ce sens que la haute juridiction administrative a pu rappeler, dans un arrêt du 8 juin 2016¹⁵, qu'une doctrine administrative, contenue dans une instruction ou une circulaire, décrivant des mesures fiscales issues de dispositions législatives est illégale dès lors qu'elle s'abstient de faire mention d'un droit garanti par une réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel.

L'intérêt essentiel de ces deux décisions se situe dans le choix du Conseil constitutionnel d'examiner de nouveau des dispositions législatives déclarées conformes sous réserve sur le fondement contestable d'un changement des circonstances (I). Ces deux affaires soulignent par ailleurs la nécessité pour le Conseil constitutionnel d'envisager l'introduction des décisions « en tant que » (II).

I. LE CHOIX CONTESTABLE DU « CHANGEMENT DES CIRCONSTANCES »

En principe, si des dispositions législatives ont déjà fait l'objet d'une déclaration de conformité, voire d'inconstitutionnalité¹⁶, le juge constitutionnel considère la QPC irrecevable et prononce un non-lieu¹⁷. En effet, l'autorité constitutionnelle de la chose jugée telle qu'elle découle de l'article 62 de la Constitution interdit de lui soumettre une question déjà tranchée dans les motifs et le dispositif d'une précédente décision. Toutefois, le législateur organique a prévu une exception à l'article 23-2 de l'ordonnance organique du 7 novembre 1958 : l'hypothèse d'un « changement des circonstances ». Dans sa décision du 3 décembre 2009, le juge constitutionnel interprète les dispositions de l'article 23-2 comme conduisant à ce qu'une disposition législative « soit de nouveau soumise à son examen lorsqu'un tel réexamen est justifié par les changements intervenus, depuis la précédente décision, dans les normes de constitutionnalité applicables ou dans les circonstances,

¹² Pour un exemple de limitation de l'effet d'aubaine, voir : CC, 2013-351 QPC du 25 octobre 2013, *Société Boulanger [Taxe locale sur la publicité extérieure II]*, § 18.

¹³ Pour un exemple d'une telle dérogation, voir : CC, 2015-503 QPC du 4 décembre 2015, *M. Gabor R. [Effets de la représentation mutuelle des personnes soumises à imposition commune postérieurement à leur séparation]*, § 16.

¹⁴ V. C.E., 24 mai 2017, req. n° 408725.

¹⁵ C.E., 8 juin 2016, *Association française des entreprises privées (AFEP)*, req. n° 383259, concl. E. Crépey.

¹⁶ V. CC, 2013-349 QPC du 18 octobre 2013, *Sociétés Allianz IARD et autre [Autorité des décisions du Conseil constitutionnel]*.

¹⁷ V. CC, 2017-630 QPC du 19 mai 2017, *M. Olivier D. [Renvoi au décret pour fixer les règles de déontologie et les sanctions disciplinaires des avocats]*.

de droit ou de fait, qui affectent la portée de la disposition législative critiquée »¹⁸. Pour la première fois, dans les deux décisions présentement commentées, le Conseil constitutionnel se fonde sur un changement des circonstances afin de contrôler de nouveau des dispositions législatives déclarées conformes sous réserve.

Du point de vue de l'efficacité de la procédure QPC, on ne peut que se féliciter du choix du Conseil constitutionnel de ne pas déclarer des non-lieux dans ses décisions du 7 juillet 2017 comme le réclamait le représentant du Premier ministre¹⁹. En effet, en acceptant d'examiner de nouveau les dispositions législatives contestées, la Haute instance permet d'étendre la portée de ses réserves et ainsi de garantir plus largement les droits et libertés constitutionnels. Du reste, il aurait été assez incompréhensible pour les justiciables de ne pas bénéficier de la protection constitutionnelle en raison de la défaillance du juge constitutionnel à envisager leur situation lorsqu'il a originellement énoncé ses réserves d'interprétation.

Nous sommes cependant beaucoup plus réservés quant au moyen choisi par le Conseil constitutionnel pour procéder à ce nouvel examen de la constitutionnalité des dispositions législatives contestées. Le choix du changement des circonstances pour juger les QPC recevables est, d'un point de vue strictement juridique, discutable. La notion de changement des circonstances, issue du droit administratif²⁰, suppose traditionnellement qu'il y ait eu un changement effectif dans les circonstances propres à une disposition législative qui affecte sa portée entre son premier et son second examen par le Conseil. Par exemple, sont de nature à constituer un changement des circonstances une réforme législative²¹, une révision constitutionnelle²² ou un revirement de jurisprudence du Conseil constitutionnel²³. Or, en l'espèce, le juge constitutionnel affirme que la « difficulté dans la détermination du champ d'application d'une réserve d'interprétation, qui affecte la portée de la disposition législative critiquée, constitue un changement des circonstances justifiant, en l'espèce, le réexamen des dispositions contestées »²⁴. En d'autres termes, le fait qu'une réserve d'interprétation devrait s'appliquer à une situation, mais qu'elle ne s'y applique pas en raison de la portée trop restrictive que lui a donnée le Conseil est de nature à constituer un changement des circonstances.

On peine cependant à voir en quoi cette « nouvelle hypothèse de changement des circonstances »²⁵, pour reprendre les termes du service juridique du Conseil, se subsume véritablement sous la catégorie des changements des circonstances. On notera en effet qu'entre les premières décisions n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016 et n° 2010-610 QPC du 10 février 2017 et les décisions ici commentées, il n'y a pas eu de changement dans les circonstances constitutionnelles, législatives ou factuelles de nature à affecter la portée des dispositions législatives contestées. Il est d'ailleurs significatif que, contrairement à l'ensemble de ses décisions précédentes, le Conseil ne qualifie pas en l'espèce la nature de ce changement des circonstances. Et pour cause, le seul changement, entre les premières et les secondes décisions, est la réalisation par le Conseil constitutionnel que ses réserves d'interprétation excluaient certaines catégories de contribuables qui auraient dû logiquement bénéficier des effets de celles-ci. La notion de changement des circonstances semble donc glisser, avec cette hypothèse, d'une conception objective, qui prend en

¹⁸ CC., 2009-595 DC du 3 décembre 2009, *Loi organique relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution*, § 13.

¹⁹ V. commentaire officiel des décisions n° 2017-642 QPC et 2017-643/650 QPC 7 juillet 2017, p. 24.

²⁰ V. A. Roblot-Troizier (A.), « Le changement de circonstances de droit dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel. La transposition d'une technique du contentieux administratif », *RFDA*, 2006, n° 4, pp. 788-799.

²¹ V. CC, 2013-331 QPC du 5 juillet 2013, *Société Numéricâble SAS et autre [Pouvoir de sanction de l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes]*, § 8.

²² V. CC, 2012-233 QPC du 22 février 2012, *Mme Marine LE PEN [Publication du nom et de la qualité des citoyens élus habilités à présenter un candidat à l'élection présidentielle]*, § 4.

²³ V. CC, 2016-550 QPC du 1er juillet 2016, *M. Stéphane R. et autre [Procédure devant la cour de discipline budgétaire et financière]*.

²⁴ CC, 2017-642 QPC *préc.*, § 8 ; CC, 2017-643/650 QPC *préc.*, § 12.

²⁵ Commentaire officiel, *préc.*, p. 25.

compte des changements objectivement observables ayant conduit à affecter la portée d'une disposition législative, vers une conception subjective, fondée sur l'absence d'intention du Conseil d'exclure une catégorie de justiciable des effets d'une réserve d'interprétation dont ils auraient dû bénéficier au regard des motifs de sa décision.

L'utilisation du changement des circonstances soulève ici un problème pratique important. Pour déterminer si une QPC portant sur une disposition législative déclarée conforme sous réserve est recevable, le juge ordinaire devra déterminer si le Conseil constitutionnel avait entendu ou non exclure telle ou telle catégorie de justiciables non spécialement visée par la réserve. Or, il n'est pas toujours évident, compte tenu de la motivation souvent lacunaire des décisions QPC, de savoir quelle était l'intention du juge constitutionnel. Du reste, si le choix du changement des circonstances n'apparaissait pas le plus pertinent, ces deux décisions QPC auraient pu être l'occasion pour le Conseil de consacrer des décisions « en tant que ».

II. UNE OCCASION MANQUÉE : LA CONSÉCRATION DE LA TECHNIQUE DES DÉCISIONS « EN TANT QUE »

En théorie, ces deux nouvelles réserves d'interprétation contenues dans les décisions du 7 juillet 2017 auraient pu être évitées si le Conseil constitutionnel avait complètement anticipé les difficultés d'application de ses réserves. En pratique, il nous semble qu'une telle anticipation n'était pas véritablement envisageable compte tenu de la très grande complexité des problèmes posés en l'espèce et de l'absence d'information à la disposition du Conseil sur les situations juridiques non visées par ses réserves. On remarquera d'ailleurs sur ce point que la décision n° 2017-643/650 QPC du 7 juillet 2017 n'est pas la seconde, mais la troisième décision à porter sur les dispositions c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale. En effet, dans une décision du 9 mars 2017²⁶, le Conseil a prononcé un non-lieu contre une QPC qui portait sur ces mêmes dispositions dans une rédaction identique. Ce non-lieu est la preuve que le Conseil n'avait pas conscience, avant les débats ayant conduit à la décision du 7 juillet 2017, d'avoir exclu involontairement certaines catégories de contribuables.

Ce phénomène est accentué par le fait que le Conseil ne dispose que d'un délai de trois mois, en pratique seulement quelques semaines²⁷, pour se prononcer. Dans un délai si court, son information est nécessairement limitée. En outre, le Conseil constitutionnel est une petite structure au sein de laquelle les moyens sont concentrés sur le rapporteur saisi de la QPC. Ainsi, le plus souvent, en l'absence d'assistants juristes à la disposition des autres membres, seuls le service juridique et le rapporteur sont à même d'avoir une vision précise de l'affaire. Or, il n'est pas toujours certain, en particulier lorsque les affaires sont complexes comme en matière de contentieux fiscal, qu'une si petite équipe même de grande qualité soit capable, dans un délai aussi limité, d'envisager l'ensemble des conséquences potentielles d'une décision QPC.

Malgré les contraintes temporelles et pratiques pesant sur le Conseil constitutionnel, celui-ci persiste à affirmer que ses décisions sont toutes revêtues d'une autorité *erga omnes*²⁸. Cette autorité s'étend non seulement aux déclarations d'inconstitutionnalité, mais également aux déclarations de conformité simple et sous réserve. Or, pour cette dernière catégorie de décisions, cela n'est pas sans poser de problèmes dans la mesure où, comme le relève le commentaire des deux décisions commentées, « une disposition législative est susceptible de produire un effet particulier lorsqu'elle se combine avec de nombreuses autres dispositions législatives et peut s'appliquer à des hypothèses variées. Toutes ces hypothèses ne peuvent pas nécessairement être mentionnées dans les motifs de

²⁶ CC, 2016-615 QPC du 9 mars 2017, *Époux V. [Rattachement à un autre régime de sécurité sociale et assujettissement du patrimoine à la CSG]*.

²⁷ V. M. Guillaume, « Le règlement intérieur sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité », *LPA*, 2010, n° 38, pp. 3-11, spé. p. 4.

²⁸ V. notamment commentaire officiel *préc.*, p. 26.

la décision »²⁹. Surtout, toutes les hypothèses d'application d'une disposition législative ne sont pas toujours prévisibles et n'apparaissent qu'à l'occasion de contentieux particuliers. Il nous semble que les décisions QPC du 7 juillet 2017, et la nécessité pour le Conseil constitutionnel de mobiliser le changement des circonstances, soulignent avec insistance les limites de la position qui consiste à affirmer qu'une déclaration de conformité, avec ou sans réserve, vaut brevet de constitutionnalité qui devrait empêcher, en principe, toute nouvelle QPC sur les mêmes dispositions. Pourtant, le Conseil aurait pu, à notre sens, utiliser une technique de nature à solutionner les problèmes posés par les décisions du 7 juillet 2017, sans avoir à se référer à un hypothétique changement des circonstances.

Le juge administratif mobilise de longue date la technique des décisions d'annulation « en tant que »³⁰ ou « en tant que ne pas »³¹. Il n'est donc pas surprenant que le Conseil d'État ait défendu implicitement dans ses arrêts de renvoi, à l'origine des décisions du 7 juillet 2017, l'idée que les déclarations de conformités sous réserve n'avaient été, en l'espèce, prononcées qu'en tant qu'elles s'appliquaient à certains contribuables, rendant ainsi inutile le recours au changement des circonstances. À ce jour, le juge constitutionnel s'est toujours refusé d'utiliser la technique des décisions « en tant que »³². Il nous apparaît cependant qu'une telle technique trouverait pleinement à s'appliquer dans le cadre des déclarations de conformité en général, et des déclarations de conformité sous réserve en particulier. Il est envisageable que le juge constitutionnel ne déclare plus une disposition législative conforme dans sa globalité, mais qu'il la déclare conforme en tant qu'elle s'applique à certaines situations juridiques. Cela supposerait qu'il concrétise son contrôle en prenant pleinement en compte les faits de l'espèce dès lors que ceux-ci sont topiques et représentatifs de la situation des justiciables³³. Cela signifierait aussi qu'une telle disposition législative ne bénéficierait plus d'un brevet de constitutionnalité : elle ne serait conforme qu'en tant qu'elle s'applique à certaines situations juridiques spécialement envisagées par le Conseil constitutionnel. L'autorité constitutionnelle de chose jugée ne serait donc pas opposable si une QPC était déposée contre cette même disposition législative dès lors que la situation juridique de l'auteur de la QPC n'a pas été envisagée par le Conseil constitutionnel lors de sa déclaration de conformité.

En l'espèce, le Conseil constitutionnel aurait pu simplement juger que ses déclarations de conformité sous réserve du 22 avril 2016 et du 10 février 2017 n'étaient revêtues d'une autorité constitutionnelle de chose jugée qu'en tant qu'elles s'appliquent aux catégories de contribuables spécialement visés dans les motifs. Ainsi, les dispositions législatives dont a été de nouveau saisi le Conseil constitutionnel dans le cadre des décisions du 7 juillet 2017 pouvaient faire l'objet d'un nouveau contrôle dès lors qu'étaient en cause des situations de contribuables non envisagées et visées dans les précédentes décisions.

L'utilisation de la technique des décisions « en tant que » présente à notre avis plusieurs avantages. D'une part, elle pourrait être mobilisée par le Conseil dans le cadre fixé par les textes constitutionnels et organiques en vigueur. D'abord, l'article 62 de la Constitution ne se réfère pas aux déclarations de conformité et n'impose pas en lui-même que le Conseil confère un brevet de constitutionnalité total aux dispositions législatives contrôlées. Ensuite, l'article 23-2 de l'ordonnance organique du 7 novembre 1958, qui énonce comme condition de recevabilité d'une QPC que la disposition législative en cause ne doit pas avoir été « déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel », n'est pas

²⁹ *Ibid.*

³⁰ V. C.E., 10 février 1995, *Royer et Magnat*, req. n° 78545.

³¹ V. C.E., Ass., 1^{er} juillet 1988, *Société immobilière d'économie mixte de la ville de paris*, req. n° 47887, *Leb.*

³² V. J.-Ph. Thiellay, « Les suites tirées par le Conseil d'État des décisions du Conseil Constitutionnel », *RFDA*, 2011, n° 4, pp. 772-785, spé. p. 773.

³³ V. sur ce sujet : L. Gay, « Redéfinir le contrôle concret de constitutionnalité. Plaidoyer pour une concrétisation accrue des décisions QPC » in E. Cartier et al. (dir.), *La QPC, vers une culture constitutionnelle partagée ?*, Institut universitaire de Varenne, coll. « Colloques et Essais », 2016, vol. 19, pp. 119-148.

un obstacle insurmontable. En effet, il suffirait au Conseil constitutionnel de préciser que la disposition législative en cause n'est conforme, avec ou sans réserve, qu'« en tant que » dans les motifs et le dispositif pour considérer que l'autorité constitutionnelle de chose jugée n'est opposable qu'en cas de combinaison des dispositions législatives et des situations juridiques visées par le Conseil. En dehors de cette combinaison, la disposition législative ne devrait pas être considérée comme ayant été déclarée conforme dans les motifs et le dispositif.

D'autre part, elle éviterait aux requérants de devoir mobiliser aussi fréquemment l'exception du « changement des circonstances », qui est difficile à démontrer, en particulier en ce que ce changement a affecté la portée d'une disposition législative, alors même que l'application de cette disposition à leur situation n'a jamais été envisagée par le Conseil constitutionnel et qu'elle est susceptible d'en affecter la constitutionnalité. Cela favoriserait certainement le dépôt de QPC par les justiciables et leur succès devant les juridictions ordinaires dans la mesure où l'autorité constitutionnelle de chose jugée attachée aux déclarations de conformité ne serait plus un obstacle infranchissable à la transmission et au renvoi des QPC. En tout état de cause, le Conseil constitutionnel vérifiera *in fine*, comme il le fait déjà, la recevabilité de la QPC en s'assurant que la disposition législative qui lui a été renvoyée n'a pas déjà été déclarée conforme.

Enfin, la technique de la déclaration de conformité, avec ou sans réserve, « en tant que » apparaît indispensable au regard des contraintes pesant sur le Conseil constitutionnel dans le cadre du contentieux QPC. Cela permettrait au Conseil de mieux maîtriser la portée de ses décisions en ne jugeant conformes les dispositions législatives qu'au regard des applications qu'il a véritablement envisagées et qui ont été effectivement discutées lors des débats contradictoires. Cela lui permettrait également d'énoncer des réserves d'interprétation plus précises et circonscrites évitant ainsi des interprétations divergentes des juridictions ordinaires sur la portée concrète de telle ou telle réserve.