

8 Les décisions QPC ont-elles un effet rétroactif ?

Par Dominique Villemot

A propos de Cons. const. 19-5-2017 n° 2017-629 QPC

La question de savoir quel est l'effet dans le temps des décisions QPC, quand le Conseil constitutionnel ne leur donne pas un effet différé, présente un intérêt pratique très important pour les contribuables. La question est en effet de savoir si une décision QPC peut être invoquée dans des réclamations déposées après la publication de ladite décision.

1 Rappelons que la question prioritaire de constitutionnalité, ou QPC, est régie par l'article 61-1 de la Constitution, et que l'article 62 de cette dernière précise : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause. »

Il apparaît ainsi que le Conseil constitutionnel dispose d'une grande liberté pour fixer les effets dans le temps de ces décisions.

Inconstitutionnalité avec effet différé

2 Il peut tout d'abord donner un effet différé à sa décision, ce qui la prive de tout effet pratique. Non seulement les contribuables ne peuvent pas déposer de **réclamations après la publication** de la décision, mais, en outre, la QPC ne peut pas être utilement invoquée dans des **contentieux engagés** devant l'administration ou devant le juge **antérieurement** à la décision. Le Conseil constitutionnel a ainsi donné un effet différé à la décision par laquelle il a déclaré non conforme à la Constitution l'exonération de contribution de 3 % sur les distributions effectuées à l'intérieur d'un groupe intégré (Cons. const. 30-9-2016 n° 2016-571 QPC, Sté Layher SAS : RJF 12/16 n° 1108).

Inconstitutionnalité avec effet immédiat

3 Lorsqu'il ne donne pas un effet différé, mais immédiat, à sa décision, le Conseil constitutionnel applique traditionnellement sa décision aux contentieux en cours, sachant qu'en droit fiscal le dépôt d'une **réclamation** devant l'administration vaut engagement d'un contentieux.

Cela signifie que la décision ne peut bénéficier qu'aux contribuables qui ont engagé un **contentieux avant la date de publication** de la décision QPC.

4 Dans ces hypothèses, le Conseil constitutionnel précise cet effet dans les considérants de sa décision, en retenant des **formulations variables**.

Il a ainsi considéré « que la présente déclaration d'inconstitutionnalité prend effet à compter de la publication de la présente décision ; qu'elle peut être invoquée dans les instances en cours à cette date et dont l'issue dépend de l'application des dispositions déclarées inconstitutionnelles » (Cons. const. 10-12-2010 n° 2010-78 QPC, Sté Innoma, relative à l'intangibilité du bilan d'ouverture : RJF 2/11 n° 212 ; Cons. const. 4-2-2011 n° 2010-97 QPC, Sté Laval Distribution, relative à la taxe sur l'électricité : RJF 4/11 n° 484).



Dominique VILLEMOT

Avocat, associé gérant de Villemot, Barthès & Associés
Auteur de « Contentieux fiscal : ayez le réflexe de la QPC » (EFE)

Il a ensuite retenu une formulation un peu différente en considérant « que la déclaration d'inconstitutionnalité prend effet à compter de la date de la publication de la présente décision ; qu'elle peut être invoquée dans toutes les instances introduites à cette date et non jugées définitivement » (Cons. const. 3-2-2016 n° 2015-520 QPC, Sté Métro Holding France SA, relative au régime des sociétés mères : RJF 4/16 n° 366 ; Cons. const. 10-5-2016 n° 2016-539 QPC, relative au Code des impôts de Nouvelle-Calédonie : RJF 7/16 n° 645 ; Cons. const. 8-7-2016 n° 2016-553 QPC, Sté Natixis, relative au régime des sociétés mères : RJF 11/16 n° 998 ; Cons. const. 17-1-2017 n° 2016-604 QPC, Sté Alinéa, relative au report en arrière des déficits : RJF 4/17 n° 361).

Il a aussi adopté une autre formulation en considérant que la décision « est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date » (Cons. const. 14-10-2016 n° 2016-587 QPC, Epoux F, relative à l'exonération d'impôt sur le revenu de l'indemnité compensatrice de cessation du mandat d'un agent d'assurance : RJF 1/17 n° 57).

Il semblait donc que les décisions QPC ne rouvraient jamais un délai pour déposer de **nouvelles réclamations**.

Inconstitutionnalité avec effet rétroactif ?

5 Pourtant, la lecture du **commentaire publié sur le site du Conseil constitutionnel** sous la décision précitée n° 2016-539 QPC du 10 mai 2016 relative au Code des impôts de Nouvelle-Calédonie attirait l'attention car ce commentaire indiquait explicitement : « S'agissant des conséquences pour le passé de la déclaration d'inconstitutionnalité, le Conseil constitutionnel a jugé qu'elle pourra être invoquée dans toutes les instances déjà introduites à cette date et non encore jugées définitivement (par. 11). Dans la mesure où le délai de réclamation expire le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement de l'impôt sur le revenu (article 1106 du CINC), les contribuables qui se sont vu appliquer les dispositions contestées pourront se prévaloir de la censure pour toutes les impositions

pour lesquelles un recours contentieux peut encore être engagé (soit à compter des revenus de l'année 2013). »

Pour la première fois, le Conseil constitutionnel donnait un effet rétroactif à sa décision en permettant de déposer des réclamations après la publication de sa décision. Mais il le faisait, non pas explicitement dans sa décision, mais via ses commentaires.

6 Un peu plus de deux mois plus tard, il le faisait **explicitement dans une décision** en considérant que celle-ci « est applicable aux amendes prononcées sur le fondement du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI avant la date de la décision du Conseil constitutionnel et qui n'ont pas donné lieu à un jugement devenu définitif ou pour lesquelles une réclamation peut encore être formée » (Cons. const. 22-7-2016 n° 2016-554 QPC, M. Gilbert B, relative à l'amende pour non déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger : RJF 11/16 n° 999).

Et puis, à l'inverse, il a récemment précisé qu'« aucun motif ne justifie de reporter les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision. Toutefois, elle ne peut être invoquée à l'encontre des impositions qui n'ont pas été contestées avant cette date » (Cons. const. 30-3-2017 n° 2016-620 QPC, Sté EDI-TV, relative à la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision : RJF 6/17 n° 603).

Pourquoi le Conseil constitutionnel a-t-il mentionné que sa décision n'avait pas d'effet rétroactif ? N'est-ce pas le régime applicable, sauf mention contraire ? Ou alors cela signifierait-il que le principe serait que les décisions QPC ont toujours un effet rétroactif, sauf mention contraire ?

7 La récente décision sur le taux de la CVAE a encore ajouté à la confusion. Elle précise en effet qu'« elle est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date, sous réserve du respect des délais et conditions prévus par le Livre de procédures fiscales » (Cons. const. 19-5-2017 n° 2017-629 QPC, Sté FB Finance, relative au taux de CVAE pour les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés : FR 25/17 ⁴ p. 7, à paraître à la RJF 8-9/17).

En précisant qu'« elle est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date », cette décision reprend une des formulations rappelées ci-dessus et semble donc exiger l'**existence d'une affaire à la date de publication** de la décision, c'est-à-dire d'un contentieux. Mais alors pourquoi viser le « respect des délais et conditions prévus par le LPF », ce que le Conseil constitutionnel n'avait jamais encore fait ?

Le **commentaire du Conseil constitutionnel** sous cette décision est là aussi éclairant. Celui-ci indique en effet que, « s'agissant des effets dans le temps de sa décision, le Conseil constitutionnel a jugé, d'une part, que la censure prend effet à compter de la date de publication de sa décision. Il a jugé, d'autre part, que cette décision est applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à cette date "sous réserve du respect des délais et conditions prévus par le LPF" (par. 13). Par conséquent, la décision commentée peut être invoquée dans toutes les instances contentieuses (réclamation, requête) en cours ou à venir dès lors que les conditions du LPF, notamment celles relatives au délai de réclamation, sont satisfaites ».

Le commentaire du Conseil constitutionnel donne donc un effet rétroactif à cette décision, sans que la décision elle-même ne soit aussi explicite.

En conclusion

8 Finalement, lorsque le Conseil constitutionnel ne donne pas un effet différé à sa décision, on se trouve dans **quatre situations** possibles :

- soit il donne expressément un effet rétroactif à sa décision, ce qui permet de déposer des réclamations postérieurement à la publication de la décision. Cela a été le cas dans sa décision précitée n° 2016-554 QPC M. Gilbert B du 22 juillet 2016,
- soit il dit expressément dans sa décision que cette dernière ne peut être invoquée que pour des impositions contestées avant sa publication. Cela a été le cas dans sa décision n° 2016-620 QPC Sté EDI-TV du 30 mars 2017,
- soit il précise dans son commentaire que la décision a un effet rétroactif, ce qui devrait permettre de déposer des réclamations postérieurement à la publication de la décision, bien que l'on ne sache pas quelle est la valeur juridique de ces commentaires qui ne sont que du droit « mou » dont on peut se demander s'il est opposable à l'administration fiscale et au juge de l'impôt,
- soit ni la décision ni le commentaire ne tranchent la question, ce qui est le cas le plus fréquent.

9 Les contribuables se trouvent aujourd'hui face à une grande **incertitude juridique**. La prudence impose bien entendu, dès qu'une QPC est transmise au Conseil constitutionnel, de déposer des réclamations afin de bénéficier des effets de la décision ultérieure. Mais il serait de bonne justice que le Conseil constitutionnel nous éclaire définitivement sur les effets dans le temps de ses décisions d'inconstitutionnalité.