

Commentaire

Décision n° 2014-400 QPC du 6 juin 2014

Société Orange SA

(Frais engagés pour la constitution des garanties de recouvrement des impôts contestés)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 9 avril 2014 par le Conseil d'État (décision n° 375088 du 9 avril 2014) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Orange SA, portant sur l'article L. 209 du livre des procédures fiscales (LPF).

Dans sa décision n° 2014-400 QPC du 6 juin 2014, le Conseil constitutionnel a déclaré les dispositions du troisième alinéa de l'article L. 209 du LPF contraires à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Le régime de réparation du préjudice financier subi par l'État en cas de retard de paiement d'une imposition directe

Lorsqu'un contribuable s'acquitte en retard des sommes dues au titre d'une imposition directe, la nature des intérêts applicables pour ce retard varie selon l'impôt. Cette variation des règles applicables trouve son explication dans la distinction historique entre la Direction générale des impôts (DGI) et la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP), lesquelles ne recouvraient pas les mêmes impositions.

Pour un retard de paiement qui concerne l'impôt sur le revenu, les contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, la taxe d'habitation, les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et l'impôt de solidarité sur la fortune (impôts anciennement recouverts par les comptables de la DGCP), le contribuable doit s'acquitter, en sus de l'imposition, d'une majoration de 10 % pour retard de paiement, en vertu de l'article 1730 du code général des impôts (CGI).

S'il s'agit d'une autre imposition directe, notamment l'impôt sur les sociétés, (anciennement recouverte par les comptables de la DGI), le contribuable doit alors s'acquitter, en sus de l'imposition, cumulativement :

- d'une majoration de 5 % pour retard de paiement, en vertu de l'article 1731 du CGI ;
- de l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI, lequel est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté, et qui s'élève à 0,4 % par mois.

Il est important d'ajouter que, par mesure de tempérament, lorsque les impositions sont mises en recouvrement à la suite d'un contrôle, la majoration de 5 % n'est pas appliquée par l'administration fiscale¹.

L'application de la majoration prévue par l'article 1730 du CGI, à l'inverse de celle prévue par l'article 1731, est exclusive de celle de l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI. Le 2° du paragraphe IV de l'article 1727 dispose en effet que l'intérêt de retard cesse d'être décompté lorsque la majoration prévue à l'article 1730 est applicable.

B. – Le régime du sursis de paiement d'une imposition contestée et l'engagement de frais en vue de constituer des garanties de recouvrement de l'imposition contestée

En principe, un contribuable qui conteste une imposition mise à sa charge n'est pas dispensé de l'obligation de s'en acquitter, qu'il s'agisse d'une imposition initiale ou d'une imposition supplémentaire.

Toutefois, lorsqu'un contribuable entend contester une imposition, initiale ou supplémentaire, il lui est loisible, en vertu de l'article L. 277 du LPF, d'assortir sa réclamation d'une demande de sursis de paiement, et, le cas échéant, des pénalités. Cette demande a un effet suspensif sur l'exigibilité de l'impôt, qui subsiste jusqu'à la notification du jugement rendu en première instance lorsque le juge de l'impôt est saisi.

Ce mécanisme du sursis de paiement est applicable dans les mêmes conditions à tous les impôts.

Si le montant des impositions en cause excède 4 500 euros (art. R. 277-7 du LPF), le contribuable est tenu d'assortir sa demande de sursis de paiement de la constitution des garanties permettant de s'assurer que, dans l'hypothèse où il n'aurait pas gain de cause, le recouvrement de l'impôt sera effectivement assuré. Les différentes modalités selon lesquelles les garanties peuvent être constituées sont précisées par l'article R. 277-1 du LPF.

¹ V. sur ce point le BOI-CF-INF-10-30-20130530, § 190.

Une fois que le tribunal a statué sur la demande du contribuable, ou si le contribuable n'a pas saisi le tribunal, le sursis de paiement des impositions cesse. L'imposition redevient exigible. Deux cas de figure se présentent :

Si le contribuable a obtenu gain de cause à l'issue de sa réclamation ou de sa demande devant le tribunal, il a droit, en vertu de l'article L. 208 du LPF au remboursement des frais engagés pour la constitution des garanties, augmentés des intérêts moratoires.

En sens inverse, si le contribuable n'obtient pas gain de cause devant le tribunal ou s'il se désiste, il est alors redevable non seulement de l'imposition contestée mais également de sommes supplémentaires ayant vocation à réparer le préjudice subi par le Trésor du fait du retard de paiement, en vertu des dispositions du CGI et du LPF, lesquelles, comme on l'a vu, varient selon les impositions.

Pour les contribuables soumis, en cas de retard de paiement, à une majoration calculée de façon forfaitaire à 10 % et non *ratione temporis*, une procédure contentieuse très longue pourrait par conséquent être intéressante. Dans ce cas, l'article L. 209 du LPF, sur lequel porte la présente QPC, prévoit que, lorsque la réclamation du contribuable porte sur une rectification ou une taxation d'office en matière d'impôts directs et que la demande est totalement ou partiellement rejetée par le tribunal administratif, le contribuable doit s'acquitter, en sus de la majoration pour retard de paiement, d'intérêts moratoires, lesquels ne courent qu'à compter du premier jour du treizième mois suivant la date limite de paiement. Comme le soulignait le rapport de M. Fernand Icart à l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 1980, ce mode de calcul des intérêts moratoires « *permettra d'éviter un cumul trop rigoureux des intérêts moratoires et de la majoration de 10 % qui sanctionne déjà systématiquement tous les redevables de l'impôt direct en cas de non-paiement à l'échéance légale* ».

C. – L'évolution des dispositions relatives aux intérêts moratoires dus lorsqu'est rejetée une demande d'annulation ou de réduction d'impôts directs

L'article L. 209 du LPF trouve son origine dans l'article 73 de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980. Le texte initial prévoyait :

« *Lorsqu'une juridiction rejette totalement ou partiellement la demande d'un contribuable tendant à obtenir l'annulation ou la réduction d'une imposition établie en matière d'impôts directs à la suite d'un redressement ou d'une*

taxation d'office, les cotisations ou fractions de cotisations maintenues à la charge du contribuable et pour lesquelles celui-ci avait obtenu un sursis de paiement donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires au taux de l'intérêt légal.

« Sur demande justifiée du contribuable, le montant des intérêts moratoires est réduit du montant des frais éventuellement engagés pour la constitution des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés.

Ces dispositions sont également applicables en cas de désistement du contribuable auprès de la juridiction saisie.

« Les intérêts courent du premier jour du treizième mois suivant celui de la date limite de paiement jusqu'au jour du paiement effectif des cotisations, dans un délai maximum de trois ans. Ils sont recouverts dans les mêmes conditions et sous les mêmes garanties, sûretés et privilèges que les impositions auxquelles ils s'appliquent.. »

Ce dispositif a évolué à plusieurs reprises.

L'article 10 de la loi n° 81-1179 du 31 décembre 1981 de finances rectificative pour 1981 a supprimé le terminus *ad quem* de la computation de ces intérêts moratoires, lesquels à l'origine ne couraient que pour un délai maximum de trois ans à compter du treizième mois suivant la date d'exigibilité de l'imposition.

L'article 35 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 de finances rectificative pour 1994 a apporté plusieurs modifications importantes à ce dispositif :

– il a prévu une application de ces intérêts moratoires que la contestation de l'imposition ait ou non été assortie de l'obtention ou non du sursis de paiement qui était demandé ;

– il a prévu expressément l'exclusion des intérêts moratoires lorsque les impôts recouverts donnent lieu au versement de l'intérêt de retard, reprenant ainsi la tolérance administrative antérieure², qui considérait qu'il aurait été excessif de mettre à la charge de certains contribuables à la fois les intérêts moratoires et les intérêts de retard ;

– reprenant également la doctrine fiscale antérieure, le remplacement de la référence à la juridiction administrative par celle du tribunal administratif a permis de réserver l'application des intérêts moratoires à une décision de

² V. sur ce point DGI 13 0-152 du 1^{er} décembre 1990.

première instance défavorable au contribuable et d'exclure cette application si la décision de première instance était favorable au contribuable.

Depuis que l'article 29 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 a procédé à une réforme des dispositions relatives aux intérêts de retard et aux intérêts moratoires, applicable à compter du 1^{er} janvier 2006, le taux des intérêts de retard a été réduit de 0,75 % à 0,4 % par mois et celui des intérêts moratoires, qui était égal à celui de l'intérêt légal³, est désormais établi par renvoi au taux de l'intérêt de retard.

En cas de rejet de la réclamation par l'administration, le contribuable n'est pas tenu au paiement d'intérêts moratoires, conformément à ce que prévoit le premier alinéa de l'article L. 209 du LPF, qui exige un rejet de la demande par « *le tribunal administratif* ». De la même manière, le contribuable qui voit sa demande accueillie en première instance puis perd en appel ou en cassation ne peut se voir appliquer les intérêts moratoires.

En revanche, ces derniers sont appliqués lorsque le contribuable se désiste de l'instance qu'il avait précédemment engagée devant le tribunal administratif.

L'assiette des intérêts moratoires comprend les impositions dues et les « pénalités d'assiette »⁴. Les pénalités de recouvrement (telle que la majoration de 10 % pour retard de paiement) ne sont en revanche pas incluses dans cette assiette.

À l'instar des intérêts de retard, les intérêts moratoires ne produisent pas d'intérêts.

Les intérêts de retard et les intérêts moratoires ont, tous deux, vocation à réparer le « prix du temps ».

L'application des intérêts moratoires (au taux de 0,4 % à compter du treizième mois), qui se combine avec la majoration pour retard de paiement au taux de 10 %, est exclusive de l'application des intérêts de retard (au taux de 0,4 % dès le premier mois). Le cumul des intérêts moratoires et des intérêts de retard est donc impossible, conformément à ce qu'a souhaité le législateur lors de la modification de l'article L. 209 du LPF par la loi de finances rectificative pour 1994.

³ Pour mémoire, ce taux annuel s'était élevé à 4,26 % pour 2001 et 2002, 3,29 % pour 2003, 2,27 % pour 2004 et 2,05 % pour 2005.

⁴ V. sur ce point CE, décision du 28 janvier 2004, n° 244632.

À cette première différence entre intérêts moratoires et intérêts de retard applicables à une imposition ayant fait l'objet d'un sursis de paiement, s'ajoute une seconde : dans le cas où sont dus des intérêts moratoires, ceux-ci sont, en vertu du troisième alinéa de l'article L. 209 du LPF, réduits du montant des frais éventuellement engagés pour la constitution des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts. À l'inverse, aucune disposition ne prévoit que les intérêts de retard soient réduits des mêmes frais.

Cette différence, qui résulte de la modification de l'article L. 209 du LPF par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 1994, est à l'origine de la présente QPC.

Cette modification de l'article L. 209 du LPF a accentué le décalage existant entre, d'une part, le champ d'application du sursis de paiement et de l'obligation de constituer des garanties et, d'autre part, le champ d'application de l'imputation des frais engagés pour obtenir le sursis de paiement d'impositions contestées : le sursis de paiement peut être obtenu pour tout impôt, direct ou indirect, et pour toute imposition, initiale ou supplémentaire ; l'obligation de constituer des garanties est liée au montant de l'imposition en litige, indépendamment de l'impôt et du caractère initial ou supplémentaire de l'imposition ; en revanche, la possibilité d'imputation est réservée aux seules cotisations d'impôts directs précités (impôt sur le revenu, contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, taxe d'habitation, taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et impôt de solidarité sur la fortune) dont le retard de paiement n'est pas soumis à l'intérêt de retard et qui font suite à une rectification ou à une taxation d'office.

D. – Origine de la QPC et question posée

La société France Télécom SA, qui avait été assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos en 2005 et 2006, les avait contestées par une réclamation du 17 mars 2011, assortie d'une demande de sursis de paiement, puis par une requête devant le tribunal administratif de Montreuil. Un jugement défavorable à la société ayant été rendu le 4 juillet 2013, il a été mis fin au sursis de paiement et la société a dû s'acquitter des impositions supplémentaires, majorées de l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI.

La société a alors entendu imputer sur le montant de ces intérêts de retard, s'élevant à 193,955 millions d'euros, les frais, d'un montant de 8 millions d'euros, qu'elle avait engagés pour constituer des garanties lors de la sollicitation du sursis de paiement. Après le rejet de cette demande d'imputation, la société a saisi, le 19 décembre 2013, le tribunal administratif de

Montreuil pour obtenir la réduction de ces intérêts de retard à hauteur des frais de cautionnement bancaire engagés pour obtenir le sursis de paiement.

À l'occasion de ce litige, la société a soulevé une QPC, portant sur la conformité aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques des articles L. 209 du LPF et 1727 du CGI. Cette QPC a été transmise au Conseil d'État par une ordonnance du 29 janvier 2014 du président du tribunal administratif de Montreuil.

Le Conseil d'État a considéré que la QPC, en ce qu'elle portait sur les dispositions de l'article 1727 du CGI, « *qui se bornent à définir les conditions dans lesquelles est versé, lorsqu'une créance de nature fiscale n'a pas été acquittée dans le délai légal, un intérêt de retard* », n'était pas sérieuse.

En revanche, il a considéré que les dispositions de l'article L. 209 du LPF, qui « *prévoient la possibilité d'imputer les frais de constitution de garanties exposés en application de l'article L. 277 du même livre sur les intérêts moratoires dus par les contribuables soumis à la majoration prévue par l'article 1730 du code général des impôts, mais non sur l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du même code [lequel est dû sur les impôts soumis à la majoration prévue par l'article 1731 du CGI]* », pouvaient être renvoyées au Conseil constitutionnel car « *le moyen tiré de ce que, compte tenu de la différence de traitement mentionnée ci-dessus, qu'elles prévoient, elles portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, notamment aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques, soulève une question sérieuse* ».

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – L'examen du grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi

L'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 consacre un principe d'égalité devant la loi. Selon une jurisprudence constante, le Conseil constitutionnel juge « *qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi "doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse"* ; *que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »⁵.

⁵ V. récemment la décision n° 2014-398 QPC du 2 juin 2014, *M. Alain D. (Sommes non prises en considération pour le calcul de la prestation compensatoire)*, cons. 3.

Dans la décision n° 2014-400 QPC commentée, le Conseil constitutionnel n'était pas saisi de la différence de traitement applicable aux contribuables redevables de différents impôts directs et en vertu de laquelle le retard de paiement est sanctionné, dans certains cas, par un intérêt de retard et, dans d'autres, par une majoration forfaitaire.

En effet, d'une part, le Conseil d'État avait refusé de renvoyer au Conseil constitutionnel l'article 1727 du CGI relatif aux intérêts de retard et, d'autre part, le Conseil constitutionnel avait déjà déclaré l'article 1730 du CGI, qui prévoit la majoration de 10 % pour retard de paiement, conforme à la Constitution dans sa décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011. Cette différence de traitement n'est d'ailleurs pas sérieusement contestable dans la mesure où le Conseil constitutionnel, dans cette décision, a jugé que les dispositions de l'article 1730 du CGI « *figurent au nombre des règles relatives à l'assiette, au taux et au recouvrement des impositions de toutes natures ; que la majoration ainsi instituée, qui ne revêt pas le caractère d'une punition, a pour objet la compensation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif des impôts directs* »⁶. Le Conseil constitutionnel n'a jamais estimé que le principe d'égalité pourrait conduire à imposer que des impositions différentes soient soumises à des modalités de recouvrement identiques. En matière de modalités de recouvrement, la spécificité de chaque impôt prédomine.

N'était pas non plus contesté le fait que, pour les impôts soumis à une majoration forfaitaire, il existe, en cas de réclamation contentieuse assortie d'un sursis de paiement et de nature à reporter le moment du paiement très au-delà du retard réparé de façon forfaitaire, un dispositif qui s'ajoute à cette majoration forfaitaire et qui indemnise l'État du préjudice pour retard de paiement *prorata temporis*.

Le grief formulé par la société requérante était uniquement lié à la possibilité d'imputation des frais de garantie, qui, en étant réservée aux seuls intérêts moratoires, porterait atteinte au principe d'égalité devant la loi.

Le Conseil constitutionnel, comme il a déjà eu l'occasion de le faire à de nombreuses reprises⁷, a donc circonscrit la portée de la QPC aux seules dispositions du troisième alinéa de l'article L. 209 du LPF, lesquelles sont relatives à la question de l'imputation de ces frais de garantie.

⁶ Décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011, *Mme Catherine B. (Majoration de 10 % pour retard de paiement de l'impôt)*, cons. 3.

⁷ V. dernièrement la décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014, *M. Joël M. (Discipline des officiers publics ou ministériels – Interdiction temporaire d'exercer)*, cons. 3.

Ces dispositions ainsi circonscrites s'analysaient comme le pendant, en cas de rejet de la demande du contribuable, de celles du deuxième alinéa de l'article L. 208 du LPF, applicables en cas de succès de la demande du contribuable, qui imposent, en plus du versement d'intérêts moratoires au contribuable, le remboursement des frais de garantie qu'il a exposés : *« Lorsque les sommes consignées à titre de garanties en application des articles L. 277 et L. 279 doivent être restituées, en totalité ou en partie, la somme à rembourser est augmentée des intérêts prévus au premier alinéa. Si le contribuable a constitué des garanties autres qu'un versement en espèces, les frais qu'il a exposés lui sont remboursés dans les limites et conditions fixées par décret »*.

Ces dispositions n'étaient donc pas des règles relatives aux modalités de recouvrement des impositions, mais des règles relatives aux droits du contribuable-justiciable au cours d'une procédure contentieuse – ce pourquoi la norme constitutionnelle invocable était uniquement le principe d'égalité devant la loi (cons. 5) et non également celui d'égalité devant les charges publiques. Dès lors, la différence selon la nature de l'imposition à l'origine de la contestation ne pouvait s'analyser comme une différence de situation en lien direct avec la différence de traitement constatée.

Le Conseil constitutionnel a donc recherché quel était l'objectif poursuivi par le législateur en instaurant la différence de traitement.

Les travaux préparatoires de la loi de finances pour 1980, à l'origine de l'article L. 209 du LPF, faisaient apparaître la volonté de prévoir une pénalité fiscale dissuadant les recours dilatoires. Comme l'exposait le ministre du budget : *« Je me permets d'appeler votre attention sur cette situation qui aboutirait à ce que le contribuable bénéficierait, pendant la durée de la procédure, d'un avantage de trésorerie puisqu'il pourrait placer avec intérêts les disponibilités dont il disposerait. Par conséquent, non seulement cette opération ne lui coûterait rien mais elle lui rapporterait même. (...) L'examen des recours devant les tribunaux montre, en effet, que certains contribuables ayant fait l'objet de vérification utilisent tous les moyens mis à leur disposition pour retarder le paiement de l'impôt et M. le rapporteur général a fait justement allusion tout à l'heure aux manœuvres dilatoires qui peuvent caractériser ce genre d'opérations »*⁸.

Dans le même temps, ces travaux préparatoires montraient également la volonté du législateur que le nouveau dispositif ne se cumule pas avec les frais engagés par les contribuables pour garantir le paiement des impositions dont ils demandent le sursis. Ainsi, lors de la discussion à l'Assemblée nationale, M. Gilbert Gantier soulignait : *« Les petites et moyennes entreprises qui ont un*

⁸ Compte rendu de la séance du 10 décembre 1979, *J.O. Débats Sénat*.

différend fiscal avec l'État sont conduites à constituer des cautions parfois considérables et, beaucoup plus que le paiement des intérêts moratoires prévus par le décret, c'est le remboursement de ces sommes qui est important »⁹.

Ce n'est qu'avec la loi de finances rectificative pour 1994 que le régime unifié d'imputation des frais de garantie a été disjoint, par l'effet de la suppression de l'application des intérêts moratoires aux impôts recouverts par la DGI, lesquels sont soumis aux intérêts de retard. Il ressortait des travaux préparatoires de la loi de 1994 que l'intention du législateur, par ces modifications législatives, était de délimiter différemment le champ d'application des intérêts moratoires, et non de remettre en cause le principe selon lequel les frais de garantie liés à un sursis de paiement d'une imposition contestée peuvent être imputés par le contribuable s'il doit finalement s'acquitter de l'imposition. M. Jean Arthuis, auteur de l'amendement à l'origine de l'exclusion, expliquait : *« En effet, les impôts directs recouverts par les comptables du Trésor ne sont assujettis qu'à la majoration forfaitaire de 10 % en cas de paiement tardif (...), ce qui justifie, le cas échéant, le paiement d'intérêts moratoires. En revanche, les impôts directs recouverts par la Direction générale des impôts (...) supportent, en cas de paiement tardif, des intérêts proportionnels au retard et ne doivent donc pas donner lieu à des intérêts moratoires. Cette solution, conforme à l'équité, est déjà appliquée dans les faits par l'administration fiscale »¹⁰.*

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a considéré que le législateur avait, par les dispositions contestées, *« entendu permettre que ces frais [de constitution de garanties] ne soient pas maintenus à la charge du contribuable lorsque ce dernier s'acquitte de sa dette fiscale »* (cons. 7).

Au regard du but poursuivi par le législateur, la différence de traitement des frais de garantie selon les impositions contestées n'était pas justifiée par un critère objectif et rationnel. En effet, le sursis de paiement lié à la demande d'un contribuable tendant à obtenir la décharge ou la réduction d'une imposition implique des frais de garantie, que cet impôt soit initial ou supplémentaire. Or, en vertu des dispositions du troisième alinéa de l'article L. 209 du LPF, le contribuable ne récupère ces frais de garantie que dans l'hypothèse où l'impôt direct est l'un de ceux pour lesquels sont dus des intérêts moratoires.

Le Conseil constitutionnel a donc considéré que les dispositions du troisième alinéa de l'article L. 209 du LPF, qui méconnaissaient le principe d'égalité devant la loi, devaient être déclarées contraires à la Constitution (cons. 8).

⁹ Compte rendu de la première séance du 17 novembre 1979, *J.O. Débats Assemblée nationale*.

¹⁰ *Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 1994 modifié par l'Assemblée nationale*, Sénat, n° 148 (session ordinaire 1994-1995), 14 décembre 1994.

B. – Les effets dans le temps de la déclaration d'inconstitutionnalité

Le Conseil constitutionnel devait régler la question des effets dans le temps de sa déclaration d'inconstitutionnalité.

Une censure à effet immédiat aurait eu pour effet de priver tous les contribuables ayant engagé des frais de garantie à l'occasion d'une action contentieuse à l'encontre de certaines impositions de la possibilité d'obtenir l'imputation des frais de garantie lorsque leur demande est rejetée par le tribunal administratif. Après cette censure, le législateur pourrait faire le choix soit de mettre un terme à toute forme de récupération des frais de garantie quand la demande d'un contribuable est rejetée, soit à l'inverse d'appliquer les mêmes règles de récupération des frais de garantie constitués lors du sursis de paiement. Pour autant, la censure du troisième alinéa de l'article L. 209 ne créerait, comme le relevait à juste titre le Secrétariat général du Gouvernement dans ses observations devant le Conseil, aucune obligation pour le législateur d'intervenir à nouveau.

Dans des cas comparables, où le législateur n'est pas tenu d'intervenir postérieurement à l'abrogation des dispositions contestées mais où des droits accordés par ces dispositions sont supprimés, le Conseil constitutionnel fait le choix de reporter la date de l'abrogation des dispositions déclarées contraires à la Constitution « *afin de permettre au législateur d'apprécier les suites qu'il convient de donner à cette déclaration d'inconstitutionnalité* »¹¹.

En l'espèce, l'abrogation du troisième alinéa de l'article L. 209 du LPF supprime pour certains contribuables le droit à imputation des frais de garantie engagés lors du sursis de paiement de l'imposition contestée. Le Conseil constitutionnel, considérant qu'il ne lui appartient pas d'imposer au législateur celle des solutions conforme aux exigences constitutionnelles qui aurait sa préférence, a donc reporté au 1^{er} janvier 2015 la date de l'abrogation des dispositions contestées (cons. 10).

Toutefois, une telle abrogation à effet différé posait la question de la préservation de l'effet utile de la décision pour la solution des instances en cours, et notamment pour celle à l'occasion de laquelle la QPC a été soulevée, dès lors qu'aucune conséquence manifestement excessive ne pouvait résulter d'une imputation des frais engagés lors de la constitution de garanties sur les intérêts de retard (tant en raison de la faiblesse des sommes en jeu que du faible nombre d'affaires).

¹¹ V. par ex. les décisions n^{os} 2011-112 QPC du 1^{er} avril 2011, *Mme Marielle D. (Frais irrépétibles devant la Cour de cassation)*, cons. 9 et 2010-108 QPC du 25 mars 2011, *Mme Marie-Christine D. (Pension de réversion des enfants)*, cons. 6.

Le Conseil constitutionnel, afin de préserver l'effet utile de sa décision, a donc jugé que « *les frais de constitution de garanties engagés à l'occasion d'une demande de sursis de paiement formulée en application du premier alinéa de l'article L. 277 du livre des procédures fiscales avant l'entrée en vigueur d'une nouvelle loi ou, au plus tard, avant le 1^{er} janvier 2015 sont imputables soit sur les intérêts moratoires prévus par l'article L. 209 du livre des procédures fiscales, soit sur les intérêts de retard prévus par l'article 1727 du code général des impôts dus en cas de rejet, par la juridiction saisie, de la contestation de l'imposition* » (cons. 11).

Cette réserve d'interprétation est ainsi à la fois circonscrite temporellement (puisque les dispositions contestées sont abrogées au 1^{er} janvier 2015) et en nombre d'affaires concernées (elle ne s'applique qu'aux demandes de sursis de paiement formulées en même temps que la contestation de l'imposition et qui ont pour conséquence la constitution de garanties). Elle s'articule dans le même temps avec le fait que l'abrogation des dispositions contestées au 1^{er} janvier 2015 permet au législateur de choisir la solution juridique ayant sa préférence, soit qu'il intervienne et fasse bénéficier tous les contribuables contestant une imposition du même remboursement des frais de garantie, soit qu'en l'absence de toute nouvelle disposition législative, s'instaure un régime privant tous les contribuables du remboursement des frais engagés pour constituer des garanties lorsque la contestation d'une imposition en sursis de paiement est rejetée.