



Commentaire

Décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017

Époux V.

(Rattachement à un autre régime de sécurité sociale et assujettissement du patrimoine à la CSG)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 16 décembre 2016 par le Conseil d'État (décision n° 401716 du 15 décembre 2016) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. et Mme V. portant sur les c et e du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (CSS).

Le paragraphe I de cet article L. 136-6 précise les revenus du patrimoine des personnes physiques fiscalement domiciliées en France qui sont soumis à la contribution sociale généralisée (CSG). Parmi ceux-ci, les c et e de ce même paragraphe mentionnent, respectivement, les revenus de capitaux mobiliers et certaines plus-values mobilières.

Dans sa décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017, le Conseil constitutionnel a tout d'abord prononcé un non-lieu à statuer sur le c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006. Il a par ailleurs déclaré conforme à la Constitution le premier alinéa du e du paragraphe I de ce même article L. 136-6, dans la même rédaction.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – La règle communautaire d'unicité du droit applicable en matière de sécurité sociale

La multiplicité des régimes nationaux de sécurité sociale serait susceptible de constituer un frein à la libre circulation des travailleurs si on exigeait d'un même travailleur son affiliation simultanée dans chaque pays où il exerce une activité. La règle de l'unicité du droit applicable en matière de sécurité sociale vise à conjurer ce risque.

Cette règle a été expressément prévue par le règlement européen du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs

salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté¹. Elle a ensuite été reprise par le règlement du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale². La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, anciennement Cour de justice des communautés européennes – CJCE) en donne l'explication suivante : « *Ce principe de l'unicité de la législation applicable en matière de sécurité sociale vise à éviter les complications qui peuvent résulter de l'application simultanée de plusieurs législations nationales et à supprimer les inégalités de traitement qui, pour les personnes se déplaçant à l'intérieur de l'Union, seraient la conséquence d'un cumul partiel ou total des législations applicables* »³.

Le règlement du 29 avril 2004 s'applique aux travailleurs salariés et non-salariés, qui résident sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne⁴, qu'ils soient eux-mêmes ressortissants d'un État membre ou d'un État tiers. Il couvre toutes les législations relatives aux branches de sécurité sociale et s'applique indifféremment aux régimes généraux de sécurité sociale et aux régimes spéciaux, que ceux-ci soient contributifs ou non.

L'article 11 de ce règlement, reprenant l'article 13 du règlement du 14 juin 1971, prévoit que « *les personnes auxquelles le présent règlement est applicable ne sont soumises qu'à la législation d'un seul État membre* ». La législation applicable est, en principe, celle de l'État où l'activité est exercée, même s'il ne s'agit pas de l'État de résidence de l'intéressé. Des règles spéciales sont prévues en cas d'exercice professionnel couvrant plusieurs États membres.

2. – La soumission des contributions sociales à cette règle

* En France, la sécurité sociale est en principe financée par les cotisations sociales. Toutefois, depuis le début des années 1990, le législateur a créé des contributions sociales destinées à assurer le financement des caisses de sécurité sociale ou de la caisse d'amortissement de la dette sociale.

La première de ces contributions est la CSG⁵, qui se divise en une CSG sur les revenus d'activité et de remplacement⁶ et une CSG sur les revenus du

¹ Règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté. Ce règlement a été mis à jour par le règlement (CE) n° 118/97 du Conseil du 2 décembre 1996, tel que modifié par le règlement (CE) n° 1606/98 du Conseil, du 29 juin 1998.

² Règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, sur la coordination des systèmes de sécurité sociale.

³ CJUE, 26 février 2015, *De Ruyter*, aff. C-623/13, § 37.

⁴ Le bénéfice de ce règlement est étendu aux États membres de l'Espace économique européen (EEE) et à la Suisse.

⁵ Créée par la loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991.

⁶ Article L. 136-1 du code de la sécurité sociale

patrimoine⁷. Les autres contributions de ce type sont la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)⁸, le prélèvement social sur les revenus du patrimoine⁹, la contribution additionnelle à ce prélèvement social¹⁰ et le prélèvement de solidarité¹¹.

Le Conseil constitutionnel a jugé que la CSG et la CRDS « *entrent dans la catégorie des "impositions de toutes natures" visées à l'article 34 de la Constitution, dont il appartient au législateur de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement* »¹². Même si elles ont pour objet le financement de la protection sociale, elles ne constituent donc pas des cotisations sociales.

* Le Gouvernement français estimait que cette qualification d'imposition de toute nature devait faire échapper la CSG et la CRDS au champ du règlement européen précité. Cependant, la CJCE a jugé le contraire, s'agissant, dans un premier temps, de la CSG et de la CRDS prélevées sur les revenus d'activité et de remplacement.

En effet, dans deux arrêts du 15 février 2000, la Cour a jugé que « *la circonstance qu'un prélèvement soit qualifié d'impôt par une législation nationale ne signifie pas que, au regard du règlement n° 1408/71, ce même prélèvement ne puisse être regardé comme relevant du champ d'application de ce règlement et, partant, soit visé par la règle du non-cumul des législations applicables* »¹³.

Si la Cour n'a pas remis en cause en la qualification d'imposition de ces contributions, elle a en revanche estimé que celle-ci n'était pas déterminante pour décider de l'application du règlement en cause. Selon elle, l'élément déterminant réside plutôt « *dans le lien que doit présenter la disposition en cause avec les lois qui régissent les branches de sécurité sociale énumérées à l'article 4 du même règlement, lien qui doit être direct et suffisamment pertinent* ». Or, d'une part, « *la CSG, contrairement aux prélèvements destinés à pourvoir aux charges générales des pouvoirs publics, est affectée spécifiquement et directement au financement de la sécurité sociale en France, les recettes correspondantes étant allouées à la Caisse nationale des allocations familiales, au Fonds de solidarité vieillesse et aux régimes*

⁷ Article L. 136-6 du même code.

⁸ Prévue par les articles 14, 15, 16 et 19 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale.

⁹ Prévu par l'article L. 245-14 à L. 245-16 du code de la sécurité sociale.

¹⁰ Prévue par l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles.

¹¹ Prévu par l'article 1600-0 S du code général des impôts.

¹² Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, cons. 9, pour la CSG et décision n° 91-302 DC du 30 décembre 1991, *Loi de finances pour 1992*, cons. 12, pour la CRDS.

¹³ CJCE, 15 février 2000, aff. C-34/98 et C-169/98, *Commission c. France*.

obligatoires de maladie. L'objet de la CSG est donc de financer plus particulièrement les branches qui concernent les prestations de vieillesse, de maladie, et les prestations familiales ». D'autre part, « la CRDS, contrairement aux prélèvements destinés à pourvoir aux charges générales des pouvoirs publics, a pour objet spécifiquement et directement d'apurer les déficits du régime général de sécurité sociale français et elle s'inscrit dans le contexte d'une réforme générale de la protection sociale en France visant à garantir l'équilibre financier futur de ce régime ». En outre, « ni la circonstance que le produit de la CRDS soit versé à la Cades et non pas directement aux organismes de sécurité sociale ni le fait que le recouvrement de la CRDS soit, s'agissant des travailleurs [visés par le recours], effectué par voie de rôle comme en matière d'impôt sur le revenu et non pas directement par les organismes chargés de recouvrer les cotisations du régime général de sécurité sociale ne sont de nature à remettre en cause la constatation décisive selon laquelle la CRDS est affectée de manière spécifique et directe au financement du régime de sécurité sociale ».

Les conséquences de ces deux arrêts ont été tirées dans une ordonnance du 2 mai 2001¹⁴ : alors que sous l'empire du droit précédent, il suffisait, pour être assujetti à la CSG et à la CRDS sur les revenus d'activité ou de remplacement, d'être fiscalement domicilié en France au regard de l'impôt sur le revenu, cette ordonnance a ajouté la condition d'être aussi à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie.

La modification ainsi opérée dépasse le champ d'application du règlement européen. En effet, elle en exclut non seulement les personnes affiliées au régime de sécurité sociale d'un autre État membre, mais aussi celles affiliées au régime de sécurité sociale d'un pays tiers.

* Saisi quelques années plus tard d'un contentieux relatif aux différentes contributions sociales prélevées sur les revenus du patrimoine, dont la CSG, le Conseil d'État a posé à la CJUE une question préjudicielle sur leur soumission au règlement européen du 14 juin 1971¹⁵.

La Cour a repris dans son arrêt *De Ruyter* du 26 février 2015 le même raisonnement que dans ses arrêts précités du 15 février 2000, s'agissant de revenus du patrimoine. Elle a conclu que ces « *prélèvements sur les revenus du*

¹⁴ Ordonnance n° 2001-377 du 2 mai 2001 prise pour l'application du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté et modifiant les règles d'assujettissement des revenus d'activité et de remplacement à la contribution sociale généralisée et à la contribution pour le remboursement de la dette sociale.

¹⁵ La décision du Conseil d'État porte sur l'application du règlement du 14 juin 1971 et non sur celle du règlement du 29 avril 2004 qui l'a remplacé, parce que les faits étaient relatifs à une imposition au titre des années 1997 à 2004.

patrimoine (...) présentent, lorsqu'ils participent au financement des régimes obligatoires de sécurité sociale, un lien direct et pertinent avec certaines des branches de sécurité sociale énumérées à l'article 4 du règlement n° 1408/71 et relèvent donc du champ d'application de ce règlement, alors même que ces prélèvements sont assis sur les revenus du patrimoine des personnes assujetties, indépendamment de l'exercice par ces dernières de toute activité professionnelle »¹⁶.

3. – Les dispositions contestées

Créé par la loi du 22 juillet 1993 relative aux pensions de retraite et à la sauvegarde de la protection sociale¹⁷, qui a repris l'article 132 de la loi de finances pour 1991, l'article L. 136-6 du CSS soumet les personnes physiques fiscalement domiciliées en France, au titre de l'impôt sur le revenu¹⁸, à une CSG sur les revenus du patrimoine.

Cette contribution est assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Le paragraphe I de l'article L. 136-6 énumère les revenus concernés. La liste, qui a été progressivement étendue, comprend notamment les revenus de capitaux mobiliers (c de ce paragraphe I) ainsi que les plus-values, gains en capital et certains profits financiers (e de ce même paragraphe).

Jusqu'en 2016, le produit de cette contribution était affecté à la fois, à la caisse nationale d'assurance maladie (Cnam), à la caisse nationale d'allocations familiales (Cnaf), à la caisse d'amortissement de la dette sociale (Cades), au fonds de solidarité vieillesse (FSV) et à la caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA).

Tirant les conséquences de l'arrêt *De Ruyter* précité, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016¹⁹ a modifié cette affectation pour la limiter à la Cades et au FSV. L'objectif est de « *répondre à cette jurisprudence (...) pour en supprimer le lien "direct et pertinent avec certaines branches de sécurité*

¹⁶ CJUE, 26 février 2015, aff. C-623/13, *De Ruyter*, § 42.

¹⁷ Loi n° 93-936 du 22 juillet 1993 relative aux pensions de retraite et à la sauvegarde de la protection sociale.

¹⁸ Cette domiciliation fiscale est prévue à l'article 4 B du code général des impôts. Aux termes de cet article :
« 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :
« a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
« b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
« c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

« 2. Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus. »

¹⁹ Loi n° 2015-1702 du 21 décembre 2015 de financement de la sécurité sociale pour 2016.

sociale" »²⁰, puisque ce lien détermine la soumission ou non de la contribution en cause à la règle communautaire de l'unicité du droit applicable en matière de sécurité sociale.

L'assiette retenue pour la CSG sur les revenus du patrimoine est utilisée, par renvoi, pour les autres contributions sociales.

B. – Origine de la QPC et question posée

* Les époux V., ressortissants français domiciliés à Monaco, étaient salariés à Monaco et affiliés, à ce titre, à la sécurité sociale monégasque

Ayant cédé, le 31 janvier 2007, leur participation dans une société de droit français, ils ont été assujettis, à raison de la plus-value réalisée à cette occasion, à la CSG sur les revenus du patrimoine, à la CRDS et aux autres contributions sociales.

Ils avaient contesté ces impositions devant le juge administratif, qui avait rejeté leur requête par un jugement du 12 octobre 2012. La cour administrative d'appel ayant fait seulement partiellement droit à leur requête le 25 mars 2016, ils s'étaient pourvus en cassation devant le Conseil d'État et avaient soulevé à cette occasion une QPC, le 20 octobre 2016.

Par la décision précitée du 15 décembre 2016, le Conseil d'État a renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel. Il a constaté qu'il résulte du règlement européen précité du 29 avril 2004 « *qu'une personne relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État membre autre que la France ne peut être soumise à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine* » et, qu'en revanche, ce règlement n'étant pas applicable en dehors de l'Union européenne, sauf accord international contraire, « *ses dispositions ne font pas obstacle à ce qu'une personne relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État tiers à l'Union européenne soit assujettie à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine* ».

Le Conseil d'État a jugé que présentait un caractère sérieux la QPC présentée par les requérants, portant sur les « *c) et e) du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction applicable en 2007* », en ce qu'ils soutiennent « *que la différence de traitement qui en résulte pour l'application de la contribution prévue à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, entre les personnes relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État membre autre*

²⁰ Rapport n° 134, tome VII (Sénat – 2015-2016) de M. Jean-Marie Vanlerenberghe, Mmes Colette Giudicelli, Caroline Cayeux, MM. Gérard Roche et Gérard Dériot, fait au nom de la commission des affaires sociales, déposé le 4 novembre 2015, p. 85.

que la France et celles relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État tiers à l'Union européenne, méconnaît les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ».

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

A. – Les questions préalables

1. – La version des dispositions contestées

Il appartenait tout d'abord au Conseil constitutionnel de déterminer la rédaction des dispositions contestées applicable au litige.

Le fait générateur de la CSG sur les revenus du patrimoine est le même que celui de l'impôt sur le revenu. En matière d'imposition des plus-values sur la cession de droits sociaux, il s'agit généralement de la date du transfert de propriété²¹. Après avoir relevé qu'en l'espèce, cette cession était intervenue le 31 janvier 2007, le Conseil constitutionnel en a conclu qu'il était saisi des dispositions contestées dans la rédaction de l'article L. 136-6 du CSS résultant de la loi du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006²² (paragr. 1).

Par ailleurs, compte tenu des griefs présentés par les requérants, le Conseil constitutionnel a estimé n'être saisi que du c et du premier alinéa du e du paragraphe I de l'article L. 136-6 dans cette rédaction (paragr. 4).

2. – La recevabilité de la QPC

Dans les motifs de sa décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, le Conseil constitutionnel avait déjà déclaré conforme à la Constitution l'article 132 de la loi de finances pour 1990, à l'origine de l'actuel article L. 136-6 du CSS. Toutefois, cette déclaration n'avait pas été reprise dans son dispositif²³.

En revanche, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution, moyennant une réserve d'interprétation, le c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS dans les motifs et le dispositif de sa récente décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017²⁴.

Dès lors, dans la décision commentée, après avoir constaté que la disposition

²¹ BOI-RPPM-PVBMI-30-10-10.

²² Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006.

²³ Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, cons. 53.

²⁴ Décision 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)*, paragr. 13 et art. 1^{er}.

contestée en l'espèce était identique, quoique issue d'une rédaction antérieure, à celle examinée dans la décision du 10 février 2017, le Conseil a conclu à un non-lieu à statuer sur le c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS, aucun changement de circonstances intervenu depuis le 10 février 2017 ne justifiant de réexaminer cette disposition (paragr. 7).

3. – La question du contrôle à opérer sur les dispositions contestées

La présente affaire posait, à titre liminaire, la question du contrôle que le Conseil constitutionnel devait exercer sur les dispositions contestées.

* Les requérants défendaient l'idée que le Conseil constitutionnel était saisi des dispositions contestées telles qu'interprétées par le Conseil d'État, conformément à l'arrêt *De Ruyter* précité de la CJUE : l'article L. 136-6 du CSS instaure, selon eux, une différence de traitement entre les résidents fiscaux français relevant du régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne, qui ne seraient pas soumis à la CSG sur les revenus de leur patrimoine et les autres résidents fiscaux français, qui y seraient, eux, soumis.

Dans ses observations, le Premier ministre s'opposait à cette argumentation. Il défendait une interprétation littérale de l'article L. 136-6 du CSS, qui, à ses yeux, ne crée en lui-même aucune différence de traitement entre résidents fiscaux français. Cette différence de traitement ne résulte pas « *des dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante* », mais seulement « *des dispositions de "l'article 13 du règlement du Conseil du 14 juin 1971", dans "l'interprétation" qu'en a "donnée" la Cour de justice de l'Union européenne "dans son arrêt du 26 février 2015, *Ministre de l'économie et des finances contre Gérard de Ruyter, C-623/13*", selon les termes de la décision de renvoi du Conseil d'État* ». Or, dans la mesure où la différence de traitement trouve son origine dans un règlement européen et non dans la loi elle-même, le Conseil constitutionnel devait, selon le Premier ministre, se déclarer incompétent pour en connaître dans le cadre d'une QPC.

Le Premier ministre avait développé la même argumentation dans l'affaire *Metro Holding France SA*²⁵, à une différence près : les dispositions en cause transposaient une directive communautaire. Il excipait à cette occasion de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, fondée sur la mention, à l'article 88-1 de la Constitution de la participation de la République française à l'Union européenne, selon laquelle, « *en l'absence de mise en cause d'une règle ou d'un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France, le Conseil*

²⁵ Décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016, *Société Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash (Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote)*.

constitutionnel n'est pas compétent pour contrôler la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de dispositions législatives qui se bornent à tirer les conséquences nécessaires de dispositions inconditionnelles et précises d'une directive de l'Union européenne »²⁶.

* Le Conseil constitutionnel a suivi dans la décision commentée, le même raisonnement qu'il a tenu dans l'affaire *Metro Holding France SA*. En effet, il ne s'agissait pas plus, pour lui, d'examiner la conformité à la Constitution du règlement européen, qu'il ne s'agissait, dans l'affaire précédente, d'examiner, à travers la loi de transposition, la constitutionnalité de la directive.

En revanche, dans la mesure où le juge administratif interprète la disposition législative soumise au Conseil constitutionnel, à la lumière de la norme européenne, et restreint en conséquence son champ d'application (puisqu'il en exempte, sous certaines conditions, les résidents européens), il est possible de s'interroger sur la pertinence du maintien, dans le champ qui échappe au droit communautaire, de la règle conçue initialement pour s'appliquer uniformément. Il est indifférent, à cet égard, que la réduction du champ d'application de la norme législative en cause trouve son origine dans une directive ou un règlement européen.

* Il appartenait toutefois au Conseil constitutionnel de s'assurer que l'interprétation faite par le Conseil d'État de la disposition en cause relevait bien d'une « *interprétation constante* ». C'est ce qu'il a considéré (paragr. 8 et 9), en estimant, comme il l'avait d'ailleurs fait dans la décision *Metro Holding France SA* qu'une telle « *interprétation constante* » est acquise dès lors qu'elle résulte nécessairement de la décision de transmission de la QPC²⁷.

C. – L'examen des griefs

Les requérants reprochaient aux dispositions contestées d'être contraires aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. En effet, selon eux, les personnes fiscalement domiciliées en France qui sont affiliées à un régime de sécurité sociale dans un État membre ne sont pas placées, du point de vue de leur assujettissement éventuel à une contribution sociale en France, dans une situation différente de celle de personnes affiliées à un régime de sécurité sociale dans un État tiers. À leurs yeux, la différence de traitement instituée par les dispositions contestées entre les unes et les autres n'était ainsi pas justifiée. Elle était donc contraire aux principes d'égalité précités.

²⁶ Décision n° 2010-79 QPC du 17 décembre 2010, *M. Kamel D. (Transposition d'une directive)*, cons. 3.

Par exemple, décision n° 2015-520 QPC préc., cons. 2, 4, 5.²⁸ Par exemple, récemment : décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016, *Mme Françoise B. (Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées)*, paragr. 6.

1. – La jurisprudence constitutionnelle sur les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

* Cette jurisprudence est bien connue.

Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *La loi... doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *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* »²⁸.

Aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». Selon le Conseil : « *Cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »²⁹.

Les raisonnements suivis par le Conseil constitutionnel dans un cas et dans l'autre diffèrent sensiblement. Toutefois, il est fréquent, notamment en matière fiscale, que les requérants fondent cumulativement leurs prétentions sur la méconnaissance de ces deux principes. Aussi le Conseil est-il généralement conduit à répondre principalement au grief le plus pertinent en l'espèce et à examiner plus succinctement le second³⁰. Il arrive cependant, ce qui fut le cas dans l'affaire *Metro Holding France SA*, qu'il examine ensemble ces deux

²⁸ Par exemple, récemment : décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016, *Mme Françoise B. (Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées)*, paragr. 6.

²⁹ Voir notamment la décision n° 2016-742 DC du 22 décembre 2016, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2017*, paragr. 22.

³⁰ Cf., pour un exemple récent, la décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017 précitée, paragr. 12 et 13.

griefs, même s'il ne développe que le raisonnement spécifique à l'un des deux³¹.

* Le Conseil constitutionnel a eu l'occasion d'appliquer à plusieurs reprises ces principes s'agissant d'un traitement différencié entre des personnes, selon leur rattachement ou non à un État membre de l'Union européenne.

– Ainsi a-t-il estimé qu'en étendant le bénéfice de certaines réductions d'impôt, en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et d'impôt de solidarité sur la fortune, aux dons et versements effectués au profit d'organismes dont le siège est situé dans un État membre de la Communauté européenne ou, à certaines conditions, de l'Espace économique européen, le législateur a entendu mettre la législation française en conformité avec le droit communautaire relatif à la libre circulation des capitaux. En effet, un arrêt de la CJCE du 27 janvier 2009, relatif à la libre circulation des capitaux, avait déclaré contraire au droit communautaire une disposition réservant cet avantage fiscal aux seuls dons effectués à des organismes situés sur le territoire national. Par conséquent, le Conseil constitutionnel a conclu que l'extension à la Communauté européenne et à l'Espace économique européen de l'octroi de cet avantage fiscal était justifiée par un motif d'intérêt général³².

– De la même manière, saisi de dispositions réservant l'exercice de certaines activités de sécurité privée à des ressortissants français ou d'États membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, le Conseil constitutionnel a jugé, d'une part, que cette condition de nationalité était justifiée par l'intérêt général qui s'attache au contrôle de telles activités, qui « *du fait de leur autorisation d'exercice, sont associées aux missions de l'État en matière de sécurité publique* »³³. Il a jugé, d'autre part, que la différence de traitement qui en résultait était fondée sur un critère en rapport direct avec l'objectif de la loi.

– Dans la décision précitée *Metro Holding France SA*, le Conseil constitutionnel était saisi de la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées, « *telles qu'interprétées par une jurisprudence constante (...), entre sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères selon que les produits des titres de participation auxquels ne sont pas attachés de droits de vote sont versés soit par une filiale établie en France ou dans un État autre qu'un État membre de l'Union européenne soit, à l'inverse, par une filiale établie dans un État membre de l'Union européenne* ».

³¹ Décision n° 2015-520 QPC précitée, cons. 6, 7 et 10.

³² Décision n° 2009-600 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances rectificative pour 2009*, cons. 2 à 4.

³³ Décision n° 2015-463 QPC du 9 avril 2015, *M. Kamel B. et autre (Direction d'une entreprise exerçant des activités privées de sécurité - Condition de nationalité)*, cons. 4 et 5.

Cette différence de traitement trouvait son origine dans une loi qui, d'une part, transposait une directive s'appliquant aux situations transfrontalières intra-communautaires et, d'autre part, s'appliquait à des situations non couvertes par cette directive (situations purement internes et situations transfrontalières extra-communautaires). Il en résultait une discrimination à rebours au détriment des situations purement internes et une discrimination au détriment des situations transfrontalières extra-communautaires.

Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a confronté la différence de traitement ainsi instaurée, dont il a relevé qu'elle ne reposait pas sur une différence de situation (« *ces sociétés se trouvent, au regard de l'objet de ce régime fiscal, dans la même situation* » - cons. 8), avec l'objectif de la loi.

Or, le législateur ayant entendu « *favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales (...) la différence de traitement entre les produits de titres de filiales, qui repose sur la localisation géographique de ces filiales, est sans rapport avec un tel objectif* » (cons. 10). Comme l'explique le commentaire de cette décision, « *dès lors que la condition posée par les dispositions contestées telles qu'interprétées ne s'applique qu'aux dividendes distribués à des sociétés mères soit par des filiales françaises soit par des filiales extra-communautaires, à l'exclusion des filiales intra-communautaires, les critères retenus par le législateur ne sont pas en rapport avec un tel objectif. L'implication dans le développement économique des filiales n'est pas révélé par l'existence de droits de vote attachés aux titres uniquement pour les premières de ces sociétés* ».

Cette décision livre plusieurs enseignements :

– D'une part, le caractère transfrontalier intra-communautaire d'un côté, ou interne ou transfrontalier extra-communautaire d'un autre côté n'est pas, en lui-même, constitutif d'une différence de situation susceptible de justifier toute différence de traitement entre les personnes concernées. Il est nécessaire que cette différence de situation soit établie « *au regard de l'objet* » des dispositions en cause ;

– D'autre part, la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées doit elle-même être en rapport direct avec l'objet de la loi en cause. Le Conseil constitutionnel procède, à ce titre, à un contrôle de la rationalité de la discrimination ainsi créée.

2. – L'application à l'espèce

* La QPC posée au Conseil constitutionnel posait la question de l'extension à

des situations transfrontalières extra-communautaires des avantages reconnus aux situations transfrontalières intra-communautaires.

La décision *Metro Holding France SA* a suscité de nombreuses réflexions doctrinales sur ses prolongements³⁴. Comme l'observe l'un de ces auteurs, à la faveur de la QPC, « *de raisonnements juridiques parfois audacieux et d'aménagements procéduraux dont l'ensemble des conséquences n'est pas encore totalement connu, un nouveau mouvement d'extension des règles fiscales européennes au-delà de leur champ peut ainsi être constaté. Correspondant à la recherche d'une égalité corrélative, il amplifie la dynamique déjà engagée en faveur de l'application de règles originellement transfrontalières à des situations interne et à des situations impliquant des "pays tiers", laquelle tend vers deux infinis* ». L'auteur juge cette situation est d'autant plus paradoxale que « *ni l'extension du droit de l'Union à des "situations purement internes", ni la recherche d'une égalité corrélative destinée à éviter les discriminations à rebours ne sont obligatoires en vertu du droit de l'Union européenne. Certes, ce dernier n'interdit pas l'extension des règles européennes au-delà de leur champ originel ; mais il ne l'impose pas aux autorités nationales, qui disposent ainsi d'un pouvoir d'appréciation quasi-absolu pour procéder ou non à cette extension* »³⁵.

Le Président Fouquet observait, pour sa part, que « *la sanction de la discrimination [dans l'affaire Metro Holding France SA] mettait en cause, au moins indirectement, l'autonomie fiscale dont jouit en principe l'État national, même au sein de l'Union européenne, pour asseoir l'impôt direct à l'intérieur de ses frontières* »³⁶.

* Cette extension, sur le fondement du principe d'égalité, à des situations transfrontalières extra-communautaires des avantages reconnus aux situations transfrontalières intra-communautaires ne va pas de soi. En effet, le droit de l'Union européenne est, par construction, un droit discriminatoire à l'égard des situations extra-communautaires. Une application extensive du principe d'égalité en matière fiscale imposerait au législateur français d'aligner le droit applicable aux ressortissants des pays tiers sur les exigences communautaires.

Telle n'est pas la voie qu'a choisie le Conseil constitutionnel dans la décision

³⁴ Cf., par exemple, Stéphane Austry et Daniel Gutmann, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding », *RJF*, 4/16 ou Alexandre Maitrot de la Motte, « L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ : vers l'élimination des discriminations européennes par le principe constitutionnel d'égalité corrélative ? », *Droit fiscal*, n° 37, 15 septembre 2016, 475.

³⁵ Alexandre Maitrot de la Motte, *art. cit.*

³⁶ Olivier Fouquet, « La discrimination à rebours franco-européenne – À propos de Cons. Const., 3 févr. 2016, Sté Métro Holding », *Droit fiscal* 2016, n° 6, act. 74

commentée.

Après avoir rappelé ses deux formulations de principe en matière d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques (paragr. 10 et 11), le Conseil constitutionnel a certes tout d'abord reconnu l'existence d'une différence de traitement, compte tenu de l'interprétation faite par le Conseil d'État des dispositions contestées, « *entre les personnes relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne et celles relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État tiers* » (paragr. 12).

Toutefois, il a estimé que cette différence de traitement était justifiée par une différence de situation entre les unes et les autres et qu'elle était en rapport direct avec l'objet de la loi (paragr. 13).

Ce raisonnement l'a conduit à préciser l'objet de la loi en cause. Il a ainsi considéré que « *ces dispositions ont pour objet d'assurer le financement de la protection sociale dans le respect du droit de l'Union européenne qui exclut leur application aux personnes relevant d'un régime de sécurité sociale d'un autre État membre de l'Union* » (même paragr.). Ce faisant, le Conseil constitutionnel ne s'est pas tenu à une interprétation des dispositions législatives en elles-mêmes. Il a tenu compte de l'interprétation qui en était faite par le juge administratif, sous l'influence du droit communautaire.

Le Conseil constitutionnel a ainsi considéré que l'objet initial du texte de loi, qui était uniquement d'assurer la taxation des revenus de capitaux produits en France, au bénéfice de la sécurité sociale, a évolué au contact du droit communautaire. Or, l'objet du règlement européen du 29 avril 2004 est d'éviter les doubles taxations au titre de la sécurité sociale, susceptibles de constituer des freins à la libre circulation des travailleurs au sein de l'Union européenne. Au regard de cet objet, les personnes affiliées à un régime européen de sécurité sociale et les autres ne sont pas placées dans la même situation, puisque seules les premières sont susceptibles d'être soumises à une double taxation par deux États membres de l'Union.

Le Conseil constitutionnel en a conclu qu'au regard de l'objet de la loi ainsi interprété à la lumière du droit communautaire, « *il existe une différence de situation, qui découle notamment du lieu d'exercice de leur activité professionnelle, entre [les personnes relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne] et celles qui sont affiliées à un régime de sécurité sociale d'un État tiers* » (même paragr.).

Après avoir jugé que la différence de traitement était en rapport direct avec cet objet de la loi (même paragr.), le Conseil a écarté les griefs tirés de la

méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, et déclaré conforme à la Constitution le premier alinéa du e du paragraphe I de l'article L. 136-6 du CSS soumis à son examen (paragr. 14).