



HAL
open science

Dédale au Conseil d'Etat : QPC et renvoi préjudiciel dans l'arrêt Jacob

Rostane Mehdi, Henri Labayle

► **To cite this version:**

Rostane Mehdi, Henri Labayle. Dédale au Conseil d'Etat : QPC et renvoi préjudiciel dans l'arrêt Jacob . Revue française de droit administratif, 2016, 5, pp.1003. halshs-01425701

HAL Id: halshs-01425701

<https://shs.hal.science/halshs-01425701>

Submitted on 31 Jan 2017

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.

Dédale au Conseil d'Etat : QPC et renvoi préjudiciel dans l'arrêt Jacob

Rostane Mehdi, Henri Labayle

L'actualité des techniques préjudicielles ne se dément pas. L'attrait de la nouveauté épuisé¹, le contentieux de la question prioritaire de constitutionnalité (QPC) n'a pas encore trouvé son rythme de croisière. Le Conseil d'Etat, dans un arrêt d'Assemblée² prononcé le 31 mai 2016 et confirmé le 27 juin de la même année³, en apporte la preuve.

La complexité des questions abordées à cette occasion le dispute à la subtilité de la stratégie déployée par les juges en présence afin d'apporter au justiciable la réponse attendue, dans le respect des engagements européens de la France. Respect du fond du droit évidemment mais respect aussi des compétences respectives des juridictions impliquées, du Palais Royal au plateau du Kirchberg. Terre de ces rencontres, le contentieux fiscal a vu murir brusquement au cours de la décennie passée une problématique liée à l'influence des directives européennes adoptées en la matière. L'affaire *Jacob* précitée met au grand jour son extrême intérêt : celui de l'existence d'un contrôle opéré sur les dispositions du droit interne s'inspirant du droit de l'Union s'ajoute à celui de l'identification du juge susceptible d'opérer un tel contrôle.

En l'espèce, le requérant contestait en cassation devant le Conseil d'Etat la taxation sur les plus values que l'administration fiscale lui avait infligée, avec l'assentiment de la Cour administrative de Versailles. Il s'appuyait pour cela sur une directive de l'Union européenne ayant inspirée la loi interne et ceci bien que sa situation ait été une situation purement interne c'est-à-dire *a priori* placée hors du champ d'application de la dite directive. Faisant valoir qu'il était victime d'une « discrimination à rebours » contraire au principe d'égalité devant la loi fiscale, il mettait en cause la constitutionnalité de l'article 160-I ter §4 et du II de l'article 92 du CGI. L'argument révélait au grand jour l'extraordinaire enchevêtrement des ordres juridiques auquel plus d'un demi-siècle d'intégration européenne a conduit, notamment en matière fiscale. Ce faisant, le justiciable soulevait une question de fond, celle de la nature réelle des relations entre la règle interne et la règle européenne, interrogation impossible à résoudre sans que, techniquement, les différents instruments procéduraux à disposition du juge interne s'articulent harmonieusement.

Parfaitement mises en relief par les conclusions du rapporteur public, Mme Cortot-Boucher, deux difficultés liées s'enchaînaient donc : celle de la portée à donner à l'interpénétration des ordres juridiques lorsque droit interne et droit de l'Union sont aux prises, en particulier lorsque le législateur national s'en réclame au delà de ses obligations (I). Mais cette réponse était commandée auparavant de façon originale par l'ordre de la relation à dessiner entre ces deux formes de renvoi préjudiciel que sont la QPC et le renvoi à la Cour de justice de l'Union. Que faire lorsque l'appréciation du caractère sérieux d'une QPC pose une difficulté imposant d'en saisir le juge de l'Union ? Seule la confiance manifestée par les acteurs en présence permet d'y faire face (II).

¹ CJUE, 22 juin 2010, *Melki et Abdeli*, C-188/10 et C-189/10 ; CE, 14 mai 2010, *Rujovic* n° 312305 ; Cons. Const., décision 2013-314 P QPC du 4 avril 2013, *Jeremy F.*

² CE, Assemblée, 31 mai 2016, *M. Jacob* n° 393881

³ CE, 27 juin 2016, 27 juin 2016, *Association française des entreprises privées* n° 399024

I – La complexité grandissante de l’interpénétration des systèmes

La complexité est évidemment inhérente au mode de la construction européenne qui imprègne en profondeur les ordres juridiques nationaux sans s’y substituer nécessairement. Cette réalité est sublimée par l’affirmation des principes de primauté et d’effet direct ou encore par le recours à des instruments imposant aux Etats d’adapter leur législation (A). D’où une pression grandissante s’exerçant sur le juge ordinaire, que le hasard des contentieux provoque, sciemment ou pas (B).

A – Manifestations normatives de l’interpénétration

De la base au sommet, aucun secteur de l’ordre juridique national n’échappe plus à cette évolution. Evoquée ici dans des études précédentes⁴, l’eupéanisation croissante du tissu constitutionnel⁵ entraîne de fréquentes situations d’enchâssement normatif. Plus qu’une source d’obligation de comportement, le droit de l’Union informe la substance même du droit interne, sans que la réserve « d’identité constitutionnelle » s’y oppose vraiment. Maintes fois évoquée, y compris dans l’affaire *Metro Holding*⁶ sur laquelle on reviendra, cette limite constitutionnelle demeure largement théorique puisque jamais concrétisée à ce jour⁷. Au regard de cet état du droit positif, les dispositions conventionnelles (lato sensu) et constitutionnelles forment en réalité un « tout indissociable »⁸ devant, le cas échéant, être appréhendé à l’aune de raisonnements « conciliatoires »⁹. Les sujétions liées à la transposition des directives sont l’occasion majeure de mesurer les implications autant que les difficultés de cet ensemencement (1) lorsque l’on se transporte sur le terrain matériel (2).

1 – La « surtransposition » des directives

Mettre en œuvre une directive est, certes, la traduction d’un devoir constitutionnel en vertu de l’article 88-1 de la Constitution mais c’est aussi, et avant tout, l’expression d’une obligation dictée par le droit de l’Union lui-même. On le sait, la directive établit une obligation de résultat, absolue, à la charge des Etats membres qu’elle désigne comme destinataires. Elle leur laisse, du moins en principe, le choix des formes et des moyens propres à la réaliser. D’où les « angles morts »¹⁰ contentieux qu’il appartient à l’inspiration et à l’imagination des plaideurs de découvrir pour parvenir à leurs fins.

Car la transposition des directives est une opération qui doit être appréhendée avec prudence si l’on ne veut pas nourrir une inflation normative déjà perçue souvent comme métastatique. Si cette transposition doit être complète, elle ne doit pas conduire pour autant à un empilement de dispositions nouvelles s’avérant, au bout du compte, inutiles. Nécessaire, elle

⁴ H. Labayle et R. Mehdi, « Le Conseil constitutionnel, le mandat d’arrêt européen et le renvoi préjudiciel à la Cour de justice », RFDA 2013 n° 3 et « Le droit au juge et le mandat d’arrêt européen : lectures convergentes de la Cour de justice et du Conseil constitutionnel », RFDA 2013 n° 4

⁵ v. Constantinesco, « Des racines et des ailes, essai sur les rapports entre droit communautaire et droit constitutionnel », Au carrefour des droits, Mél. en l’honneur de Louis Dubouis, Dalloz 2002, sp. p. 314 et s;

⁶ Y compris dans la décision 2015-520 QPC du 3 février 2016, Société Metro Holding

⁷ H. Labayle, « L’identité constitutionnelle de la France, contre-limite à la primauté du droit de l’Union européenne », Ferrara 2016 (à paraître)

⁸ M. Verdussen, Justice constitutionnelle, Larcier, 2012 pp. 136-137

⁹ *ibid.* p. 132

¹⁰ L’expression est de M. Guyomar, conclusions sur l’arrêt CE, Ass. 8 février 2007, *Société Arcelor Atlantique et Lorraine et autres*, cette *Revue* 1987 p. 384.

doit toujours être pensée en cohérence et dans le souci d'une bonne articulation avec les dispositions du droit existant. Du reste, il est bon de constater qu'après avoir posé problème, la question en est de moins en moins une en droit français¹¹.

En revanche, maladie passablement hexagonale, ce qu'il est convenu d'appeler la « surtransposition » des directives européennes alimente de nombreuses critiques, de la part des milieux politiques autant que socio-professionnels. Ce phénomène est devenu suffisamment inquiétant pour inciter le Parlement à le stigmatiser et les députés à adopter une résolution en faveur de l'adoption d'un « moratoire sur la surtransposition des directives dans le domaine agricole »¹². Cette dérive consiste autant à introduire des contraintes ou des objectifs complémentaires qu'à élargir le champ d'application de la directive initiale. Pratiques qu'avec une imagination qui leur est propre et que l'on regrettera bientôt, elle, les Britanniques qualifient de « *gold-plating* »¹³ et de « *double banking* »¹⁴.

Nombre de questions délicates naissent précisément de cette pratique. Elles confrontent le juge ordinaire à des difficultés jusqu'à présent non résolues et, plus précisément, en matière fiscale. Illustrées par l'affaire *Jacob*, un certain nombre de directives¹⁵ se sont avérées problématiques pour cette raison, nourrissant des foyers contentieux jamais éteints. Le régime fiscal applicable aux relations entre sociétés « mères-filles » en était l'objet : selon que ces relations entre « mères » et « filles » avaient une dimension transnationale ou demeuraient purement internes, elles étaient susceptibles de recevoir des lectures différentes par l'administration fiscale.

2 – L'unification par la réglementation

Transposer ces textes laissait l'opportunité au législateur français de régir à sa guise les situations purement internes¹⁶, du moment qu'il se pliait à la discipline européenne pour régler les questions transfrontalières. Or, tel n'a pas été son choix, dans un souci de logique autant que d'équité et même si, hors du champ d'application du droit de l'Union, il n'était tenu en rien de procéder ainsi.

Le législateur a en effet préféré privilégier l'unité juridique en appliquant un traitement identique aux situations régies par le droit de l'Union et aux situations purement internes, cette option traduisant moins l'expression d'une négligence ou d'un exercice incontrôlé de sa

¹¹ Voir Conseil d'Etat, Directives européennes : anticiper pour mieux transposer, Collection Rapports et études, 2015

¹² Reprendre les termes de la résolution du 17 juillet 2015.

¹³ Le « plaqué-or » étend le champ d'application de la directive en y ajoutant des prescriptions supplémentaires, en recourant à des définitions plus larges que celles de la directive, en ne reprenant pas toutes les exceptions édictées par la directive elle-même

¹⁴ Le « doublon » fait que les dispositions de la directive couvrent le même champ d'application que des dispositions existantes en droit interne, obligeant alors à substituer les règles posées par la directive aux règles internes précédentes et à consolider les règles internes subsistantes et les nouvelles règles issues de la directive dans un seul texte.

¹⁵ Il s'agit des directives 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents et 2003/49/CE du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents

¹⁶ Sur la question : J.-P. Puissechet et S. Gervasoni, « Droit communautaire et droit national : à la recherche des situations de l'ordre interne », in *Juger l'administration, administrer la justice*, Mélanges en l'honneur de Daniel Labetoulle, Paris, Dalloz, 2007, p. 717.

compétence qu'une volonté de cohérence. Laquelle l'a donc poussé à « surtransposer » en étendant aux contribuables n'entrant pas dans le champ des directives concernées le droit de bénéficier d'un traitement plus favorable que celui que le seul droit interne leur aurait réservé autrement. Intégrer les situations purement internes aux dispositions prises en vue de transposer le droit de l'Union permettait ainsi d'éviter dans la mesure du possible les discriminations à rebours. Pratique dont la matière fiscale est, plus que d'autres, familière.

Cette pratique a également fait l'objet d'un premier cas d'application des principes dégagés dans l'affaire *Jacob*, le 27 juin 2016, dans les affaires dites de « la contribution additionnelle de 3% »¹⁷. Le Code général des impôts ayant instauré une contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, au titre des montants distribués à leurs associés ou actionnaires par les sociétés ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés en France, égale à 3% des montants distribués, faisait l'objet de plusieurs QPC devant le juge administratif. Celles-ci visaient les exonérations de la contribution additionnelle, l'une concernant les groupes fiscalement intégrés, tant à propos du principe même de la contribution additionnelle qu'au sujet des modalités d'exonération. Se posait à nouveau ici, au regard du principe constitutionnel d'égalité, la question d'une éventuelle discrimination à rebours subie par les sociétés françaises liée à l'application de la directive « mère-fille »¹⁸. En quatre décisions, le Conseil d'Etat renvoie au Conseil constitutionnel une QPC portant sur l'exonération¹⁹, s'y refuse dans une autre²⁰, saisit la CJUE d'une question préjudicielle dont la réponse sera elle-même susceptible de générer une éventuelle QPC quant au principe de la contribution²¹ et rejette l'ensemble des demandes dans un dernier cas²².

Considérer, dans une formule imagée ayant fait flores depuis, que ce phénomène d'interpénétration provoque une « contamination »²³ du droit interne par le droit de l'Union est sans doute quelque peu excessif, quoique dans l'air du temps. L'extension de l'influence du droit de l'Union ici en cause est pleinement souveraine. Elle est le fruit de la volonté parlementaire, déconnectée de toute relation hiérarchique avec le droit de l'Union. Parfois même, cette extension nationale est délibérément en contradiction avec ce droit, comme cela a très justement été souligné²⁴. Le virus n'est donc pas nécessairement là où on le croit... Il en résulte néanmoins un écheveau particulièrement complexe à démêler en raison de ses conséquences concrètes : le déploiement des effets du droit de l'Union à l'égard de situations purement internes. Il interpelle nécessairement le juge national sur le sens et la portée à lui donner.

Les stratégies déployées par les plaideurs ont en effet tenté d'en tirer parti immédiatement. Soit afin de profiter d'une interprétation du droit interne « à la lumière » des solutions européennes, soit et plus radicalement, afin d'essayer de provoquer sa mise à l'écart en cas de

¹⁷ CE, 27 juin 2016, *Société Soparfi* n° 399757 ; CE, 27 juin 2016, *Société Apsis*, n° 398385 ; CE, 27 juin 2016, *Association française des entreprises privées et autres (AFEP)*, n° 399024 ; CE, 27 juin 2016, *Société Layher*, n° 399506

¹⁸ Directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011, modifiée par la directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014

¹⁹ CE, 27 juin 2016, *Société Layher*, n° 399506

²⁰ CE, 27 juin 2016, *Société Soparfi* n° 399757

²¹ CE, 27 juin 2016, *Association française des entreprises privées et autres (AFEP)*, n° 399024

²² CE, 27 juin 2016, *Société Apsis*, n° 398385

²³ Conclusions B. Bohnert ss CE, 12 novembre 2015, *Sté Metro Holding* n° 367256, « Affaire Sté Metro holding : renvoi d'une QPC sur l'existence d'une discrimination à rebours », Droit fiscal n° 49 décembre 2015, comm. 717

²⁴ O. Fouquet, « La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée, à propos de Cons. const., 3 févr. 2016, *Sté Metro Holding* », Droit fiscal n° 6, 11 février 2016 act.74

contrariété. C'est dire que, par delà les principes, c'est dans le prétoire que l'abcès devait se vider, qu'il s'agisse de celui de Luxembourg ou de celui du Palais Royal.

B – Incidences contentieuses de l'interpénétration

En adoptant une solution visant à éviter toute différence de traitement entre contribuables quelle que soit la nature des opérations taxées, le législateur national crée une situation juridique dont nous avons pointé en d'autre temps l'incongruité y compris au regard des exigences de l'intégration juridique²⁵. Une adhésion spontanée aux bienfaits supposés de la législation communautaire ne suffisait pas nécessairement à dissiper les doutes nourris à son égard.

1 – L'ouverture de la Cour de justice

Soucieuse d'assurer l'uniformité du droit de l'Union, la Cour a accepté à plusieurs reprises de répondre à une question préjudicielle en interprétation relative à des dispositions nationales reprenant partiellement ou intégralement des prescriptions de la réglementation communautaire. Elle avait admis, initialement et contre les conclusions de l'avocat général M. Darmon, sa compétence pour statuer sur des questions préjudicielles pourtant étrangères à l'application du droit communautaire, dès lors que les concepts ou règles communautaires étaient utilisés par renvois effectués par les textes nationaux, par une stipulation conventionnelle ou encore dans le cadre d'un accord conclu entre bureaux centraux d'assurance²⁶. Dans ce contexte, elle considère invariablement qu'il existe « *un intérêt communautaire certain* » à ce que des dispositions ou des notions reprises du droit communautaire reçoivent une interprétation uniforme, abstraction faite des conditions dans lesquelles elles seront mises en œuvre.

Sa solution n'est justifiée qu'en apparence tant elle semble tourner le dos à la philosophie de la procédure préjudicielle dont la vocation essentielle est, selon une formule largement consacrée, de préserver le « *caractère communautaire du droit institué par le traité* » et d'assurer « *en toutes circonstances à ce droit le même effet dans tous les Etats de la Communauté* »²⁷. Par essence, elle ne concerne donc que le champ d'application du droit communautaire « tel que par lui-même et par lui seul défini »²⁸. Néanmoins, dans ces différentes affaires, la Cour était saisie de questions afférentes à l'interprétation et à l'application de règles internes dont la substance ne résultait d'un renvoi au droit de l'Union que par l'effet d'un choix unilatéral du législateur national. Aussi, accepte-t-elle de faire dépendre le champ d'application du droit de l'Union (et partant de sa propre compétence) d'une décision imputable à des autorités étatiques. Quitte, au prétexte d'en garantir l'unité, à mettre paradoxalement en cause un autre principe cardinal de l'ordre juridique de l'Union : son autonomie par rapport à celui des Etats membres. En assumant sa compétence pour connaître de telles questions, abstraction faite de leur contexte singulier, la Cour encourage à

²⁵ R. Mehdi, Chronique de jurisprudence du Tribunal et de la Cour de justice des Communautés JDI 1998, n° 2 p. 480

²⁶ CJCE, 18 octobre 1990, *Dzodzi*, aff. jointes C-297/88 et 197/89, Rec. p. I-3763. Voir également CJCE, 8 novembre 1990, *Gmurzynska-Bscher*, aff. C-231/89, Rec. p. I-4003, JDI, 1991, p. 455, comm. D. SIMON ; CJCE, 24 janvier 1991, *Tomatis*, aff. C-384/89, Rec. p. I-127 ; CJCE, 12 novembre 1992, *Fournier*, aff. C-73/89, Rec. p. I-5621 ; CJCE, 25 juin 1992, *Federconsorzi*, aff. C-88/91, Rec. p. I-4035 ; CJCE, 17 juillet 1997, *Loer-Bloem*, aff. C-28/95, Rec. p. I- 4165 ; CJCE, 11 octobre 2001, *Christiane Adam*, aff. C-267/99, Rec. p. I-7467 ; CJCE, 11 décembre 2007, *ETI e.a.*, aff. C-280/06, Rec. p. I-10893.

²⁷ CJCE, 16 janvier 1974, *Rheinmüllen*, C-166/73, Rec. p. 33

²⁸ Concl. M. Darmon, Rec. 1990, p. I-3780, pt. 8

solliciter l'interprétation de dispositions purement internes à la lumière de ses propres canons, au risque de rompre la cohérence d'une construction intellectuelle spécifique. Le risque était donc de voir son raisonnement être, un jour, détourné, par des instances nationales désireuses de ne retenir d'une notion que son acception locale au détriment des impératifs de la construction européenne.

La jurisprudence *Loer-Bloem*²⁹, fixée par la Cour de justice le 17 juillet 1997, a ouvert le débat à propos de la directive 90/434/CE. Elle répondait à un renvoi préjudiciel néerlandais concernant une situation purement interne aux Pays Bas, ce qui posait de ce fait la question de la recevabilité même de ce renvoi. Rendu sur conclusions contraires de son avocat général Jacobs³⁰, l'arrêt de la Cour est sans détours : « *lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues en droit communautaire afin, notamment, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou, comme en l'espèce au principal, d'éventuelles distorsions de concurrence, il existe un intérêt communautaire certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit communautaire reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer* ». D'où l'admission de sa compétence à titre préjudiciel, même si « *la prise en considération des limites que le législateur national a pu apporter à l'application du droit communautaire à des situations purement internes relève du droit interne et, par conséquent, de la compétence exclusive des juridictions de l'État membre* »³¹.

Malgré un fondement discutable, éviter que la cohésion de l'ordre juridique de l'Union ne soit corrompue à terme par des juges nationaux interprétant incorrectement des notions d'origine communautaire, cette liberté prise par la Cour avec la rigueur du renvoi à titre préjudiciel organisé par les traités ne pouvait demeurer sans répercussion nationale. Cette perception, sans doute très exagérée, des exigences supposées du principe d'uniformité rendait inévitable la rencontre des deux juges, national et communautaire, à la suite de celle de leurs droits, les juridictions internes ayant parfaitement intégré l'intérêt pratique de ce croisement.

2- La lecture du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat a déjà eu à connaître de la question. Il s'est inspiré³² de la jurisprudence *Loer-Bloem* tout en prenant garde à ne pas pousser trop loin le raisonnement.

Il considère possible d'imposer le respect d'une directive communautaire à une loi régissant une situation purement interne, forme détournée de l'extension du champ d'application du droit de l'Union. Dans son arrêt *SARL Méditerranée Automobiles* du 17 juin 2011³³, le juge administratif interprète ainsi la règle fiscale nationale « *à la lumière* » de la directive et il substitue en fait « un élément d'interprétation européen à un élément d'interprétation de droit interne »³⁴. Pour autant, et même après un renvoi préjudiciel à la Cour de justice³⁵, le juge

²⁹ CJCE, 17 juillet 1997, *Loer-Bloem*, aff. C-28/95, Rec. p. I- 4165

³⁰ Rec. p.I-4161. L'avocat général rejoignait en cela la Commission, partisane d'une « harmonisation spontanée » du droit et donc de l'inspiration qu'en tirent les États membres mais refusant que la compétence de la Cour de justice soit tributaire du choix législatif d'un État membre.

³¹ concl. M. Darmon, Rec. 1990, p. I-3780, pt. 8

³² O. Fouquet, « Le Conseil d'État fixe des limites à la jurisprudence *Loer-Bloem* de la CJCE, à propos de l'invocabilité de la directive fusions dans des situations internes », JCP Entreprise et affaires 2013 n° 12 p. 55

³³ CE, 17 juin 2011, *SARL Méditerranée automobiles*, n° 324392

³⁴ P. Martin, « Le régime français des sociétés mères à la lumière de la directive : les méthodes d'interprétation du juge fiscal », Droit fiscal 2014 n° 41 comm. 569

administratif s'est refusé à prendre appui sur la seule directive pour écarter une loi régissant une situation purement interne³⁶. Point ultime de son raisonnement, le Conseil d'Etat a été jusqu'à interpréter cette même loi interne à la lumière de la directive, quitte à s'assurer de sa conformité dans l'affaire *SA Technicolor*³⁷, le 15 décembre 2014.

L'inconfort de cette situation était patent, le président Martin décrivant de manière prophétique un véritable mode d'emploi de la contestation contentieuse à l'usage des contribuables³⁸. La position jurisprudentielle du Conseil d'Etat ne pouvait donc que se fissurer à terme et l'affaire *Metro Holding* l'a démontré. Contraint de constater une différence de traitement entre les situations purement internes et les situations transnationales, le juge administratif a été par la force des choses conduit à canaliser un processus dont il s'est attaché à conserver la maîtrise, en transmettant une QPC au Conseil constitutionnel sur laquelle on reviendra. L'aboutissement en est, sans nul doute, son arrêt d'Assemblée rendu dans l'affaire *Jacob* où, cas de figure inédit autant qu'original, le sort de la QPC réclamée par le requérant dépend d'une interprétation du droit de l'Union que, seule, la Cour de justice peut délivrer.

Le requérant jetait en l'espèce le pavé de la discrimination à rebours dans la mare fiscale en faisant valoir, à propos d'une situation purement interne, que la règle nationale qui lui était opposée était constitutive d'une discrimination à rebours, les sociétés mères exerçant en France étant davantage contraintes que celles soumises aux seules dispositions communautaires. Cette discrimination était en effet susceptible de conduire à une violation du principe d'égalité devant la loi, faute pour le juge de pouvoir s'appuyer une interprétation unique en raison de la contrariété de la règle nationale applicable avec la directive dont elle s'inspirait.

Le constat d'une telle discrimination n'est pas entièrement une nouveauté pour le juge administratif³⁹ mais les conséquences procédurales qui en résultent ici, elles, le sont.

La Cour de justice n'a jamais formellement prohibé les discriminations à rebours⁴⁰, laissant ce soin à la libre appréciation de chaque Etat membre et de ses juges⁴¹. En clair, le législateur national a toute possibilité de désavantager ses ressortissants dès l'instant où il respecte l'interdiction de discriminer les ressortissants communautaires⁴². L'habileté des plaideurs a

³⁵ CE, 17 janvier 2007, *Banque fédérative du Crédit mutuel (BFCM)* n°262967 ; CJCE, 3 avril 2008, *Banque fédérative du crédit mutuel*; aff. C-27/07

³⁶ CE, 30 janvier 2013, *Sté Ambulances de France* précit.

³⁷ CE, 15 décembre 2014, *SA Technicolor*, n° 380942

³⁸ « On pourrait donc imaginer, en matière fiscale, des contentieux en deux temps. Dans un premier temps, les contribuables feraient juger, dans une logique d'exclusion du droit interne, la contrariété avec la directive du régime français applicable aux opérations transfrontalières. Puis, dans un second temps, les contribuables concernés par des opérations internes invoqueraient une discrimination à rebours, en opposant par exemple à une loi fiscale les stipulations de l'article 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Convention EDH). Certains tenteront peut-être une action en un seul temps. Dans un même contentieux fiscal portant sur une situation interne, serait contestée la contrariété entre loi fiscale et directive concernant les situations transfrontalières, puis en serait déduite l'existence d'une discrimination à rebours après « rectification » du droit interne pour les seules situations transfrontalières », op. précit. « Le régime français des sociétés mères ... », P. Martin, « Le régime français des sociétés mères à la lumière de la directive : les méthodes d'interprétation du juge fiscal », *Droit fiscal* n° 41, octobre 2014, comm. 569

³⁹ CE, 6 octobre 2008, *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques et autres*, n° 310146.

⁴⁰ CJCE, 13 mars 1979, *Peureux* aff. 86/78, Rec. 897 ; CJCE, 23 octobre 1986, *Cognet*, aff. 355/85, Rec. 3231 ; CJCE, 18 février 1987, *Mathot*, aff. 98/86, Rec. p. 809.

⁴¹ CE, 6 octobre 2008, *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques et autres* n° 310146

⁴² CE, Ass., 27 juill. 1979, n° 9664, *Syndicat national des fabricants de spiritueux consommés à l'eau*, Rec. CE 1979, p. 335, concl. B. Genevois ; AJDA 1979, p. 36

consisté alors à mobiliser un concept communautaire, la discrimination à rebours, dans un cadre matériel et procédural strictement national afin d'obtenir satisfaction. Les contribuables ont donc bien saisi la puissance potentiellement subversive d'un principe d'égalité dont on sait qu'il peut être mobilisé pour stigmatiser des distorsions résultant de différences de traitement entre des situations objectivement comparables au-delà de leur caractère interne ou transnational. Ils ont déployé des stratégies contentieuses sophistiquées à cet effet.

Instrumentaliser la discrimination à rebours afin de réunir les conditions nécessaires à une QPC visant à garantir le principe d'égalité devant la loi s'avère alors un coup de maître, unanimement salué par les commentateurs. L'argument fait en effet voler en éclat la fragile unité de la loi voulue par son auteur, ceci afin d'en faire établir l'inapplicabilité par le Conseil constitutionnel. Par un effet de billard particulièrement consommé, le paradoxe n'est pas mineur qui voit alors brandir une discrimination à rebours parfaitement licite du point de vue communautaire pour faire triompher les interdits du principe d'égalité en droit interne.

L'extrême complexité de ces schémas de mise en cohérence du droit interne et du droit de l'Union réclamait donc une cohésion procédurale à toute épreuve, permettant aux juridictions suprêmes en présence d'exercer leur office. L'arrêt *Jacob* répond à la nécessité d'une articulation des voies de droit garantissant la cohérence des solutions contentieuses.

II- L'articulation harmonieuse des voies de droit

L'apport de la décision de l'Assemblée du Conseil d'Etat peut être ainsi résumé : le juge administratif y ordonne les itinéraires procéduraux ouverts au justiciable. Cette rationalisation procédurale prend la forme d'un considérant de principe (A) qui confirme, et ce n'est pas le moins important, le degré de confiance désormais établi entre les différents protagonistes (B).

A – Mise en cohérence procédurale

La volonté des justiciables de connecter les questions de conventionnalité et de constitutionnalité à leur profit s'est brutalement concrétisée en quelques mois, jusqu'au dénouement de l'affaire *Jacob*. Le Conseil d'Etat a exploré la voie constitutionnelle dans un premier temps dans l'affaire *Metro Holding*, révélant ainsi l'ampleur des problèmes posés (1), avant de logiquement solliciter le juge européen dans l'affaire *Jacob* (2). Ce faisant, avec beaucoup de subtilité, il opère une disjonction bienvenue au sein de ce maquis procédural (3).

1. Une articulation problématique

Concilier les exigences des procédures préjudicielles n'est pas une difficulté nouvelle comme, en leur temps, les affaires *Melki* et *Jeremy F.* en ont fait prendre conscience. A la prétendue « priorité » constitutionnelle dessinée par la loi organique mettant en application l'article 61-1 de la Constitution répond en effet l'impératif conventionnel posé par l'ancien article 177 du traité de Rome devenu 267 TFUE.

Au regard des difficultés découlant de la « surtransposition » des directives, le juge administratif a donné lui-même le coup d'envoi de ce feuilleton en saisissant le Conseil constitutionnel d'une QPC sur le thème, dans son arrêt *Metro Holding* du 15 novembre 2015⁴³. Faisant valoir la rupture d'égalité dont elle était victime à l'occasion d'un

⁴³ CE, 12 novembre 2015, *Sté Metro Holding France*, n° 367256, conclusions B. Bohnert, *Revue de Droit fiscal* n° 49, décembre 2015 comm. 717

redressement, la requérante sollicitait la transmission d'une QPC, au motif de la discrimination à rebours dont elle se prétendait l'objet. En vain. La Cour administrative d'appel de Versailles avait écarté ce grief d'inconstitutionnalité au motif que, portant sur un défaut de compatibilité d'une disposition législative aux engagements internationaux de la France ou au droit communautaire, il ne pouvait être invoqué à l'appui d'un moyen d'inconstitutionnalité soulevé sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution. Le Conseil d'Etat avait censuré ce raisonnement pour erreur de droit, en confirmant néanmoins que ces règles « méconnaissent les objectifs de la directive dont elles assurent la transposition ». Neutralisant ainsi la portée du conflit, il avait jugé la difficulté soulevée « sérieuse » au point de procéder au renvoi de la QPC.

A celle-ci, et quelques semaines après avoir connu de la problématique par la voie classique du contrôle de constitutionnalité ordinaire⁴⁴, le Conseil constitutionnel a répondu, en soulignant se placer exclusivement sur le terrain constitutionnel, que « l'application des dispositions contestées aux produits des titres de participation de filiales établies en France ou dans un État non membre de l'Union européenne ne procède pas de la transposition de la directive 90/435/CE »⁴⁵. Si le législateur a 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 »⁴⁶. D'où la violation du principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Autrement dit, le b ter du 6 de l'article 145 du CGI méconnaît le principe d'égalité en écartant l'application du régime fiscal des sociétés mères pour les titres auxquels n'était pas attaché de droit de vote au motif que cette exclusion ne pouvait concerner que les filiales françaises, à raison de sa contrariété avec la directive mère-fille. Ce faisant, le juge constitutionnel s'était mis en situation de « contrôler au regard du principe d'égalité un régime juridique résultant de la volonté du législateur national et un régime juridique découlant de l'application du droit communautaire »⁴⁷.

L'implication du juge constitutionnel dans la partie ne suffisait pourtant pas à épuiser l'étendue des interrogations procédurales. L'équilibre ainsi obtenu tenait en effet à un seul fil, celui de la « clarté » des dispositions de droit communautaire ayant pris ainsi l'ascendant sur le droit interne au point d'en commander le jeu.

Ce fil va se rompre devant le Conseil d'Etat avec la survenance de l'affaire *Jacob*, son rapporteur public lui apportant brillamment la preuve de l'impasse dans laquelle l'obscurité de l'article 8 de la directive invoquée par le requérant menaçait de plonger la grille jurisprudentielle ainsi ébauchée. Aux deux protagonistes du départ, les juges administratifs et constitutionnels, va en effet s'ajouter le juge communautaire afin de dissiper cette absence de clarté.

Jusque là, les jurisprudences *Technicolor* et *Metro Holding* avaient conduit dans le cas de directives ainsi « surtransposées » soit à neutraliser la loi interne en l'interprétant soit à l'écarter avec le concours du Conseil constitutionnel. Cet édifice est devenu cependant bancal lorsque la règle européenne s'est révélée être elle-même la source de l'incertitude. En ce cas, seule, la Cour de justice en est l'interprète authentique, en vertu des traités qui formulent

⁴⁴ Décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, *Loi de finances rectificative pour 2015*,

⁴⁵ Décision 2015-520 QPC du 3 février 2016, *Société Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash*

⁴⁶ Considérant 10

⁴⁷ Conseil constitutionnel, décision 2015-520 QPC précitée, commentaire p. 14

l'obligation de s'en remettre à elle par la voie préjudicielle. La collaboration préjudicielle européenne vient alors compliquer un théâtre d'opérations déjà passablement encombré en raison de la place à lui ménager au coeur de ce dédale procédural.

L'affaire *Marc Jacob* pose en effet la question délicate de l'articulation entre le renvoi préjudiciel et la QPC, en des termes en partie inédits. Outre le problème désormais classique de l'ordre de synchronisation des deux mécanismes, le Conseil d'Etat s'interroge ici, pour la première fois dans ce cadre, sur le point de savoir à qui revient le soin de saisir la CJUE. A ce titre et à son bénéfice, il énonce une « priorité » préjudicielle dans un considérant magistral : « lorsque l'interprétation ou l'appréciation de la validité d'une disposition du droit de l'Union européenne détermine la réponse à la question prioritaire de constitutionnalité, il appartient au Conseil d'Etat de saisir sans délai la Cour de justice de l'Union européenne »⁴⁸.

La maîtrise avec laquelle le Conseil d'Etat surmonte ici l'obstacle justifie vraisemblablement que l'arrêt *Jacob* figure au palmarès des grands arrêts. Evitant toute interférence entre contrôle de conventionnalité et contrôle de constitutionnalité, le Conseil d'Etat explicite leur logique, en pleine intelligence avec le Conseil constitutionnel et la Cour de justice. Dit autrement, l'arrêt examiné délivre une solution s'accordant aux exigences de la Constitution sans contrarier les impératifs du droit de l'Union, tels qu'interprétés par la CJUE. Elle fait du juge administratif cet incontournable « juge du filtre », pour reprendre une formule maintes fois utilisée.

Juge de l'impôt, le juge administratif est en même temps « juge du filtre », à un double titre d'ailleurs. Il est mis ainsi en situation d'évaluer l'ensemble des données de l'affaire. Qu'il s'agisse d'estimer que le concours de la juridiction de l'Union lui est « nécessaire » pour trancher un point de droit de l'Union ou qu'il s'agisse d'estimer que la question de constitutionnalité soulevée est « sérieuse » et qu'elle impose la transmission au Conseil constitutionnel, il maîtrise la gamme des possibilités procédurales. Son souci ostensible de fixer le « cadre juridique du pourvoi » en atteste lorsqu'il rappelle en parallèle les termes de l'article 23-5 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel comme ceux de l'article 267 TFUE. On notera néanmoins que, même lorsqu'il n'est plus que « juge du filtre », comme dans les quatre affaires du 27 juin, la même attitude prévaut.

Cette situation privilégiée au coeur de l'itinéraire procédural permet alors au Conseil d'Etat de disjoindre les procédures et de donner priorité, en cas de besoin, à la transmission au juge de Luxembourg.

2. La « priorité préjudicielle »

Les particularités de l'espèce dictent cette priorité, conduisant le juge administratif à actionner le renvoi à titre préjudiciel en direction de Luxembourg. Ce qui met un point final au débat sur le qualificatif « prioritaire » dont ses auteurs avaient cru bon d'affubler l'institution de la QPC. Approximation sémantique démentie par les faits lors de l'affaire *Jeremy F.*, ce choix risquait d'opposer des procédures ne visant pas le même objectif.

L'affaire *Jacob* est ici un cas d'école : la manière dont le juge du filtre peut éclairer le sens de la loi dépend intimement de l'interprétation des dispositions de l'article 8 de la directive « fusion ». En clair, le caractère « sérieux » de la QPC ne peut être apprécié qu'après avoir

⁴⁸ Considérant 6

levé cette hypothèque. Or, la difficulté tient ici aux divergences notionnelles séparant les dispositions du Code général des impôts (CGI) de celles de la directive. Les premières instituent un mécanisme de report d'imposition quand les secondes semblent marquer une préférence pour un mécanisme de sursis d'imposition.

Les article 160, I ter, paragraphe 4, et 92 B, II du CGI figent à la date de sa réalisation la plus-value d'échange tandis que l'imposition n'intervient qu'à la date de la cession des titres reçus et sur la base des textes applicables au moment où se réalise cette seconde opération. Ce faisant, la loi distingue le fait générateur de la plus-value de celui de l'imposition. Aussi, le Conseil d'Etat en déduit-il que lorsque « *le contribuable transfère son domicile à l'étranger, après l'échange et ne réside plus en France au moment où il procède à la cession des titres reçus lors de l'échange, la plus value d'échange, cristallisée, reste imposable en France* »⁴⁹. Il estime que le CGI sauvegarde le pouvoir d'imposition de l'Etat français « *à l'égard de la plus-value d'échange réalisée par l'un de ses résidents, alors même que l'intéressé a transféré son domicile fiscal hors de France à la date où il procède à la cession des titres reçus lors de l'échange* »⁵⁰.

A l'inverse, la directive, du moins dans la lecture avancée par le requérant, paraît inviter les Etats membres à mettre en œuvre un système de sursis d'imposition. A la différence du report, le sursis conçoit l'échange de titres comme un acte « purement intercalaire »⁵¹ donc fiscalement neutre. Le demandeur n'a pas de mal à exiger alors que seule soit imposable la plus-value réalisée lors de la cession des titres reçus lors de l'échange. Cette option a concrètement pour conséquence de soustraire la taxation de l'opération à la compétence des autorités françaises. En réalité, la directive s'avère beaucoup moins explicite que ne le prétend le requérant et ses termes sont affectés de contradictions que la jurisprudence de la Cour ne permet pas de dénouer. L'article 8 paragraphe 1^{er} interdit l'imposition de la plus-value réalisée lors de l'échange de titres tandis que son paragraphe 2 brouille les cartes par une formule dont on ne sait si elle ne nuance pas sérieusement cette prohibition.

Le Conseil d'Etat est donc confronté à une difficulté l'empêchant à la fois de procéder à une interprétation conforme, celle-ci supposant pour le moins la clarté de la norme de référence, ou à une exclusion des dispositions législatives en tant qu'elles viseraient des situations transnationales. Sa grille de lecture habituelle est donc inopérante ici et c'est toute l'originalité de l'affaire *Jacob*.

La question préjudicielle s'impose alors comme un préalable logique à la transmission d'une QPC dont il est impossible d'apprécier, en l'état, le caractère « sérieux » ou non. Perçue comme mesure d'instruction, la question préjudicielle permet de réaliser un « travail d'élucidation »⁵² du droit applicable. Le Conseil d'Etat agit ici dans le cadre d'une habilitation constitutionnelle qui invite au respect du cloisonnement existant entre les différents types de contrôle. Puisque la conventionnalité de la cause commande l'examen de sa constitutionnalité, le Conseil d'Etat donne la priorité à une question préjudicielle. Qu'il en maîtrise le déclenchement n'est pas anodin car, en permettant à la Cour de justice d'explicitier sur sa sollicitation le sens de la directive, le juge administratif se met par ailleurs en mesure d'exercer son office d'une manière conforme aux prescriptions constitutionnelles.

⁴⁹ CE, 2 mars 2015, *Gueudet* n° 354932 cité par E. Cortot-Boucher, concl. précitées p. 7.

⁵⁰ Concl. E. Cortot-Boucher, p. 8.

⁵¹ *Ibid.*, p. 7

⁵² *Ibid.*

Le Conseil constitutionnel, lui, a déjà précisé les modalités d'articulation entre le contrôle de conformité des lois à la Constitution, lui revenant, et le contrôle de leur compatibilité avec les engagements internationaux et européens de la France, relevant des juridictions ordinaires⁵³. D'essences différentes, ces contrôles ne doivent pas être confondus et l'argument tiré du défaut de compatibilité d'une disposition législative avec les engagements internationaux ne peut être assimilé à un grief d'inconstitutionnalité⁵⁴, position répétée avec constance y compris en matière de QPC⁵⁵. Logiquement, il a considéré qu'un moyen visant à vérifier la compatibilité au droit de l'Union de la loi déférée ne devait pas être retenu. De même, il a jugé que l'autorité s'attachant à ses décisions en vertu de l'article 62 ne limite pas la compétence des juridictions administratives et judiciaires pour assurer la supériorité de ces engagements sur une disposition législative qui y contreviendrait, y compris lorsque cette dernière a été déclarée conforme à la Constitution. Dans cette perspective, les incursions du Conseil constitutionnel dans le champ du droit de l'Union ont logiquement vocation à demeurer accidentelles et sa compétence incidente. D'où la logique d'un renvoi ordinaire à Luxembourg qui anime le Conseil d'Etat.

Le Conseil d'Etat a conscience de ce dilemme. Il le résume de façon très explicite dans son sixième considérant, déjà cité, pour mieux justifier son choix : « *les dispositions précitées de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ne font pas obstacle à ce que le juge administratif, juge de droit commun de l'application du droit de l'Union européenne, en assure l'effectivité, soit en l'absence de question prioritaire de constitutionnalité, soit au terme de la procédure d'examen d'une telle question, soit à tout moment de cette procédure, lorsque l'urgence le commande, pour faire cesser immédiatement tout effet éventuel de la loi contraire au droit de l'Union* »⁵⁶.

Il aurait, certes pu choisir retenir une autre démarche. Transmettre au Conseil constitutionnel la QPC en lui laissant la responsabilité d'une saisine de la CJUE était possible, démarche que les sages de la rue Montpensier avaient franchi en 2013. Il faut toutefois garder à l'esprit que le Conseil constitutionnel ne s'était résolu à l'époque à actionner le renvoi préjudiciel que parce qu'au regard des circonstances de l'affaire *Jeremy F.* cela ne le conduisait pas à remettre en cause la frontière entre contrôle de conventionnalité et contrôle de constitutionnalité. L'interprétation de la décision-cadre sur le mandat d'arrêt européen devait l'aider à trouver, dans un second temps, la solution au problème de constitutionnalité dont il avait été saisi⁵⁷. La collaboration de la CJUE devait donc lui permettre de vérifier, au titre de l'article 88-2 de la Constitution, que le Parlement n'avait pas outrepassé la liberté de moyens que lui avait concédé l'opération de transposition de la décision-cadre.

⁵³ Décision 2010-605 DC du 12 mai 2010, *Ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*

⁵⁴ Considérant 11.

⁵⁵ Selon la formule consacrée : « *un grief tiré du défaut de compatibilité d'une disposition législative aux engagements internationaux et européens de la France ne saurait être regardé comme un grief d'inconstitutionnalité ; que, par suite, il n'appartient pas au Conseil constitutionnel, saisi en application de l'article 61-1 de la Constitution, d'examiner la compatibilité des dispositions contestées avec les traités ou le droit de l'Union européenne; que l'examen d'un tel grief relève de la compétence des juridictions administratives et judiciaires* », Décision 2011-217 QPC du 3 février 2012, *Mohammed Akli B.* cons. 3

⁵⁶ Considérant 6 ; voir également le considérant 5 de CE, 27 juin 2016, *Association française...* précitée

⁵⁷ JC Bonichot, « Le Conseil constitutionnel, la Cour de justice et le mandat d'arrêt européen », Recueil Dalloz 2013 p. 1805

En retenant un choix différent, et cette justification n'est pas moins déterminante que la précédente, le Conseil d'Etat marque son adhésion discrète mais ferme⁵⁸ aux dispositions de l'article 267 TFUE telles qu'éclairées par la Cour de justice. Ce faisant, il s'inscrit dans la ligne d'une jurisprudence dont le rapporteur public n'hésite pas à rappeler que les juges du Palais Royal et les sages de la rue Montpensier l'avaient suggérée à la Cour. Il est impossible pour un juge de se libérer de l'obligation de poser une question préjudicielle appelant une réponse indispensable à la résolution d'un litige pendant devant lui⁵⁹. Depuis l'arrêt *Simmenthal*, il est également établi que le juge du for chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, les dispositions du droit de l'Union est d'assurer le plein effet de ces normes en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale, même postérieure, sans qu'il ait à demander ou à attendre l'élimination préalable de celle-ci par voie législative ou par tout autre procédé constitutionnel⁶⁰. Dans cette perspective, il ne saurait être satisfait aux exigences inhérentes à la nature même du droit de l'Union si « *dans l'hypothèse d'une contrariété entre une disposition du droit de l'Union et une loi nationale, la solution de ce conflit était réservée à une autorité autre que le juge appelé à assurer l'application du droit de l'Union, investie d'un pouvoir d'appréciation propre, même si l'obstacle en résultant ainsi pour la pleine efficacité de ce droit n'était que temporaire* »⁶¹. Aussi, la Cour de justice a-t-elle estimé dans l'affaire *Melki* que, si le mécanisme de la QPC avait eu pour conséquence « *d'empêcher, tant avant la transmission d'une question de constitutionnalité que, le cas échéant, après la décision du Conseil constitutionnel sur cette question, les juridictions des ordres administratif et judiciaire nationales d'exercer leur faculté ou de satisfaire à leur obligation, prévues à l'article 267 TFUE* »⁶², la loi organique aurait été inévitablement contraire au droit de l'Union. Sensible à la bonne volonté (ou aux suggestions) des juridictions françaises, la Cour avait donc rendu un arrêt d'apaisement⁶³. Sans nier que la loi organique était, selon toute vraisemblance, potentiellement contraire au droit de l'Union européenne, elle avait préféré en retenir une interprétation conforme aux exigences du principe de primauté.

En affirmant ici sa compétence de principe, le Conseil d'Etat banalise et ancre le différend dans le champ qui convient à la résolution du litige dont il est saisi, à savoir celui du droit de l'Union. Ce qui contraint à disjoindre les procédures.

2. La disjonction des procédures

Compte tenu de son choix de saisir prioritairement la CJUE sans en laisser le loisir au Conseil constitutionnel, le Conseil d'Etat devait clarifier les difficultés nées de ces confrontations procédurales, au premier rang desquelles celle de l'issue réservée à la QPC posée par le requérant.

⁵⁸ Dans le même sens, voir CE, 27 juin 2016, *Association française ...* précitée

⁵⁹ CJCE, 16 janv. 1974, aff. 166/73, *Rheinmühlen-Düsseldorf*, pt 3, Rec. p. 33 ; CJCE, 27 juin 1991, aff. C-348/89, *Mecanarte*, pt 44, Rec. I, p. 3277 ; CJCE, 16 déc. 2008, aff. C-210/06, *Cartesio*, pt 88, Rec. I, p. 9641.

⁶⁰ CJCE, 20 mars 2003, *Kutz-Bauer*, C-187/00, Rec. p. I-2741, pt 73 ; CJCE, 3 mai 2005, *Berlusconi e.a.*, C-387/02, C-391/02 et C-403/02, Rec. p. I-3565, pt 72 ; CJCE, 19 novembre 2009, *Filipiak*, C-314/08 pt 81.

⁶¹ Pour une illustration récente, CJUE, 5 avril 2016, *Puligienica Facility, Esco Spa*, C-689/13. La Cour rappelle que « *l'article 267 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition de droit national dans la mesure où celle-ci est interprétée en ce sens que, concernant une question qui porte sur l'interprétation ou sur la validité du droit de l'Union, une chambre d'une juridiction statuant en dernier ressort, lorsqu'elle ne partage pas l'orientation définie par une décision de l'assemblée plénière de cette juridiction, doit renvoyer cette question à ladite assemblée plénière et est ainsi empêchée de s'adresser à titre préjudiciel à la Cour* ».

⁶² CJUE, 22 juin 2010, aff. jtes C-188/10 et C-189/10, *Melki et Abdeli*, pt. 45.

⁶³ F. Donnat, « La Cour de justice et la QPC : chronique d'un arrêt prévisible et imprévu », *Dalloz* 2010 p.1640

Dans ce contexte, il lui fallait d'abord intégrer à son raisonnement l'obligation de respecter le délai de statuer dans les trois mois que l'ordonnance n° 58-1067 met à sa charge. Or, il y avait fort peu de chance que la CJUE puisse l'aider à respecter cette contrainte tant ses propres délais de réponse peinent à descendre en dessous de 15 mois⁶⁴. Ajoutons à cela l'inopérance en l'espèce des dispositifs renforçant éventuellement la réactivité de la Cour. Il en va ainsi de la procédure « accélérée » prévue par les articles 105 et 106 du règlement de procédure. Ce mécanisme est mis en œuvre à la demande de la juridiction de renvoi ou, à titre exceptionnel, d'office. La juridiction nationale doit démontrer que sa demande concerne une affaire qui « exige [un] traitement dans de brefs délais ». Il était loin d'être certain que la nécessité de respecter les contraintes temporelles édictées par l'article 23-5, alinéa 3, de l'ordonnance soient perçues par la Cour comme justifiant qu'elle hâte l'examen d'une question préjudicielle. Quant aux dispositions de l'article 107 du même règlement de procédure, elles réservent l'usage de la « procédure préjudicielle d'urgence » (PPU) aux questions concernant les domaines visés au titre V de la troisième partie du traité, ce qui n'est manifestement pas le cas du contentieux fiscal.

Dès lors, le Conseil d'Etat devait explorer d'autres voies, ne serait-ce que pour préserver l'appréciation souveraine du juge constitutionnel.

Déduire que la QPC devait cependant être transmise, de façon quasi-automatique, malgré le renvoi de la question préjudicielle et la pression des délais, n'était pas sans inconvénients. Le plus paradoxal aurait vu le Conseil constitutionnel être amené en définitive à tirer les conséquences éventuelles de la réponse de la CJUE à une question qu'il n'aurait pas posée... Y compris à une réponse écartant le « sérieux » de la difficulté européenne avancé par le Conseil d'Etat et qui viderait par conséquent de sens le « sérieux » de l'interrogation constitutionnelle fondant la QPC de M. Jacob. Le Conseil constitutionnel se trouverait alors dans une position que ni le constituant ni le législateur organique n'ont imaginée : être contraint de trancher une question dénuée de caractère « sérieux » au sens de l'article 23-2 de l'ordonnance alors même que, dans ce cadre précis, son intervention est subordonnée à la satisfaction de cette condition particulière. Par ailleurs, le Conseil constitutionnel serait éventuellement conduit à se prononcer sur la conformité de la loi à la directive en méconnaissance des principes qu'il a lui-même posé dans sa jurisprudence IVG. Enfin, par sa mise en retrait, le Conseil d'Etat contreviendrait aux prescriptions de l'article 267 TFUE et à l'économie générale d'une composition procédurale reposant sur une « collaboration juridictionnelle triangulaire »⁶⁵.

Estimer qu'il était « urgent d'attendre », pour reprendre les mots du rapporteur public, pouvait également conduire le Conseil à suspendre le traitement de la QPC. Il aurait ménagé ainsi le temps nécessaire à une réponse de la Cour de justice, laquelle s'est d'ailleurs déjà exprimée sur l'autorité relative des délais d'examen assignés aux juridictions nationales⁶⁶. La possibilité d'un sursis à statuer, puisque c'est de cela qu'il s'agit, n'est cependant pas prévue par l'ordonnance. Toutefois, cette lacune aurait pu être surmontée par l'effet d'un exercice de création prétorienne, liberté déjà prise par le Conseil d'Etat sur d'autres points de procédure lorsque des exigences liées à la bonne administration de la justice le commandaient⁶⁷. Rien

⁶⁴ 15,3 mois exactement : CJUE, Rapport annuel d'activité judiciaire, 2015 p. 92

⁶⁵ Concl. E. Cortot-Boucher, p. 19.

⁶⁶ « la question de savoir si la directive est valide revêt (...) un caractère préalable » et que « l'encadrement dans un délai strict de la durée d'examen par les juridictions nationales ne saurait faire échec au renvoi préjudiciel relatif à la validité de la directive en cause » (point 56). ????

⁶⁷ Concl. E. Cortot-Boucher, p. 20

dans l'ordonnance ne justifie que l'on en retienne une lecture strictement exégétique. Bien au contraire, ses termes mêmes invitent à « relativiser la volonté du législateur organique d'enserrer le traitement des QPC dans des délais stricts ».

Quoi qu'il en soit, telle n'est pas la solution finalement retenue par le Conseil d'Etat sans aucun doute sensible à cette double contrainte. L'une en vertu de laquelle il ne pouvait ignorer le fait que ce délai de trois mois est (indirectement) revêtu de l'autorité de la loi fondamentale, le mettant donc en devoir d'agir diligemment. L'autre, liée à la nécessité de ne pas courir le risque d'exposer impunément un dispositif, par essence collaboratif, à des turbulences résultant de prises de position divergentes quant à leurs règles de fonctionnement.

Le Conseil d'Etat décide donc de ne pas transmettre la QPC de M. Jacob et, dans la pleine logique du renvoi préjudiciel, de surseoir à statuer sur son pourvoi en cassation. Il s'en tient à une lecture équilibrée des rapports entre procédures. Néanmoins, s'il refuse de transmettre la QPC, il laisse ouverte au requérant la faculté, une fois formulée la réponse de la Cour, de le saisir à nouveau d'une QPC qui pourrait être en tous points identiques à la précédente. A cet effet, il prône, conformément aux conclusions du rapporteur public, une conception libérale de « l'autorité chose non renvoyée », avec une formule indiquant qu'il déroge ainsi à l'autorité ponctuelle de la chose jugée : « *dans le cas où, à la suite de la décision de la Cour de justice de l'Union européenne, les requérants présenteraient à nouveau au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, l'autorité de la chose jugée par la présente décision ne ferait pas obstacle au réexamen de la conformité à la Constitution* »⁶⁸ des dispositions contestées.

Le Conseil d'Etat confirme ainsi un ordre d'examen privilégiant, en tant que de besoin, le contrôle de conventionnalité sur le contrôle de constitutionnalité. Ce faisant, sa lecture des contraintes procédurales auxquelles il est soumis s'inscrit dans la cohérence des principes posés ou rappelés par le Conseil constitutionnel lui-même à la faveur de l'affaire *Melki*. Cette voie moyenne permet aux deux contrôles de s'accorder harmonieusement, sans se neutraliser. Attitude qui s'impose d'évidence dès lors que l'on se situe dans une logique de combinaison des systèmes plutôt que de hiérarchisation normative, de rapports de systèmes et non de rapports de force.

B – Dynamiques collaboratives

Les jurisprudences administratives du début de l'été sont rapidement venues confirmer le virage décisif de l'affaire *Jacob*. Le juge administratif y est placé au centre d'un jeu dont il maîtrise toutes les dimensions et pour cause, en ayant façonné les principaux aspects. Loin des arrières pensées du passé et des logiques d'appropriation, le Conseil d'Etat agit ici avec le souci de tirer toutes les potentialités d'une construction complexe. Il entend moins conforter une position centrale dans un schéma de concurrence que se poser en partenaire, utile à la résolution de conflits dont on ne doit pas oublier qu'ils affectent les droits des particuliers. Cela implique que le juge du « filtre » ne perde pas de vue qu'il est d'abord un juge du fond, exerçant toute sa compétence mais rien que sa compétence.

Le Conseil d'Etat déploie donc une jurisprudence lui garantissant une sphère de compétence confortable, qu'il exerce toutefois dans le respect des prérogatives du Conseil constitutionnel (1) comme de la Cour de justice (2).

⁶⁸ CE, Assemblée, 31 mai 2016, *Jacob* précité cons. 17; CE, 27 juin 2016, *Association française* précitée cons. 16

1- Conseil d'Etat et Conseil Constitutionnel, des rapports subsidiaires

En se positionnant sur le terrain constitutionnel, le débat interroge quant à la place respective des juges constitutionnel et administratif impliqués par les techniques préjudicielles. La présence du droit de l'Union y ajoute certes une difficulté en conditionnant la réponse terminale au grief de la violation du principe d'égalité soulevé, mais cette réponse finale n'en demeure pas moins de nature constitutionnelle. L'intervention du juge constitutionnel pose donc une question de degré et non de principe, ce à quoi les principes dégagés dans l'affaire *Jacob* répondent utilement. Ils dessinent les contours et la nature des relations qu'elles impliquent entre les deux juges internes.

Le contentieux constitutionnel relatif aux directives « surtransposées » en droit interne est déjà largement ordonné. La voie du contrôle ordinaire de constitutionnalité des lois a ainsi été explorée fin 2015 avec la décision 2015-726 DC du 29 décembre 2015, *Loi de finances rectificative pour 2015*. L'article 29 de la loi de finances en cause transposait en effet une « clause anti-abus » prévue par une directive communautaire⁶⁹ en l'appliquant à l'ensemble des sociétés concernées, « mères » et « filles », au delà du strict champ d'application de la directive et en se bornant à un simple recopiage. Le Conseil constitutionnel aurait pu en retenir une définition plus ou moins étendue, selon qu'il acceptait ou pas d'établir son contrôle : élargir l'immunité contentieuse des lois de transposition de directive en le refusant ou bien remettre en question sa jurisprudence de 2004 en l'établissant étaient des hypothèses présentant autant d'inconvénients.

Voie moyenne, le juge constitutionnel a préféré différencier son contrôle selon les dispositions déferées. Il contrôle la loi au regard des exigences constitutionnelles, lorsqu'elle s'applique aux situations internes, en dehors du champ d'application de la directive. Il remarque néanmoins ostensiblement que celles-ci « *ne procèdent pas à la transposition de la directive* »⁷⁰.

Le contrôle par voie d'exception sur le même problème a ensuite donné lieu à la QPC⁷¹ que l'on sait dans l'affaire *Metro Holding*. La « surtransposition » d'une directive avait contraint le Conseil d'Etat à saisir le Conseil constitutionnel d'un cas de figure inédit. Au cœur du renvoi, l'interprétation de la loi contestée préfigurait celle de son inconstitutionnalité puisque le juge administratif avait conclu à l'existence d'une différence de traitement découlant « *dans ces conditions* » de la localisation géographique des filiales. Laquelle conduisait à une violation du principe d'égalité. En l'occurrence, confirmant la démonstration remarquable de son rapporteur public, le juge avait estimé devoir faire application « *du principe selon lequel tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à cette disposition* »⁷². Principe que, somme toute, le Conseil constitutionnel s'était appliqué à lui-même en statuant dans la QPC de l'affaire *Jeremy F.* après avoir procédé à un renvoi préjudiciel auprès de la Cour de justice.

⁶⁹ La directive n° 2011/96/UE du 30 novembre 2011 modifiée par la directive (UE) n° 2015/121 du 27 janvier 2015

⁷⁰ Considérant 7

⁷¹ Décision 2015-520 QPC du 3 février 2016, *Metro Holding* précitée

⁷² Décision 2010-39 QPC du 6 octobre 2010, *Mme Isabelle B. et Isabelle D.* considérant 2 ; P. Deumier, « L'interprétation de la loi : quel statut ? quelles interprétations ? quel(s) juge(s) ? quelles limites ? », RTD Civ. 2011 p. 90 ; D. Rousseau, « L'art italien au Conseil constitutionnel : les décisions des 6 et 14 octobre 2010 », La Gazette du Palais, 27 octobre 2010, n° 293-294, p. 12 ;

L'opération d'interprétation⁷³ éclaire donc la ligne de partage séparant les rôles impartis au Conseil d'Etat et au Conseil constitutionnel. Dans son examen préalable au renvoi d'une QPC, le juge administratif occupe en effet une place dévolue par sa fonction de « filtre ». L'instauration de la QPC n'a pas eu pour objectif de conférer à un requérant une faculté abstraite, un droit à contestation théorique déconnecté de l'application effective de la norme. Bien au contraire, le justiciable dispose du droit à contester la constitutionnalité d'une disposition législative telle qu'elle est interprétée ou appliquée, y compris par le juge, en bref telle qu'elle est partie intégrante du « droit vivant ». Le Conseil constitutionnel le rappelle expressément, le 3 février 2016⁷⁴.

Le « filtre » du juge administratif, tel qu'il est opposé au requérant, met le Conseil d'Etat en situation de cadrer l'essentiel de cette « *jurisprudence constante* ». Telle avait été sa démarche, menée en trois temps, dans l'affaire *Metro Holding* : constater d'abord que la loi française méconnaissait les objectifs d'une directive, ensuite qu'elle ne pouvait s'appliquer aux relations transnationales et donc qu'en étant applicable aux seules relations internes, enfin, elle était constitutive d'une différence de traitement. Le Conseil constitutionnel n'avait guère d'autre solution que de déférer à cette « *jurisprudence constante* »...

La complémentarité des interventions respectives des deux juridictions suprêmes ne doit pas être mésestimée pour autant et, encore moins, travestie au profit du premier intervenant. Le rapport établi entre les deux juges apparaît guidé par une subsidiarité juridictionnelle du meilleur aloi.

Au même titre que le juge national et le juge européen de la Cour européenne des droits de l'Homme en ont fait l'axe directeur de leurs offices respectifs⁷⁵, le souci de proximité et d'efficacité l'explique. Le juge constitutionnel n'intervient ici qu'à l'appui du juge administratif, dès lors que le besoin exprimé par ce dernier s'est traduit par le constat du « *sérieux* » de la question soulevée. Cela n'est réducteur en rien, seule une mauvaise appréhension de ce qu'est la subsidiarité conduisant à imaginer qu'elle ne joue qu'au bénéfice du niveau inférieur sans prendre en compte qu'elle justifie aussi l'intervention du niveau supérieur⁷⁶. Ici, simplement, la subsidiarité est d'autant plus évidente qu'elle repose aussi sur la présence d'une « *interprétation jurisprudentielle constante* » qui rehausse la place réservée au Conseil d'Etat.

2- Conseil d'Etat et Cour de Justice, des jurisprudences au diapason

Le temps n'est plus où la collaboration préjudicielle entre le Palais Royal et le plateau du Kirchberg posait problème. De fait, la pleine acceptation de cette collaboration a permis, au contraire, au juge administratif d'achever une construction d'ensemble dont la cohérence n'était pas évidente initialement.

⁷³ Pour son examen en matière fiscale : P. Martin, « Le régime français des sociétés mères à la lumière de la directive : les méthodes d'interprétation du juge fiscal », *Droit fiscal* 2014 n° 41 comm. 569

⁷⁴ Décision 2015-520 QPC précitée, considérant 5

⁷⁵ F. Sudre (dir.), *Le principe de subsidiarité au sens du droit de la Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles-Limal, Nemesis-Anthemis, coll. « Droit et justice », n° 108, 2014 ; L. Audouy, *Le principe de subsidiarité au sens du droit de la Convention européenne des droits de l'homme*, Thèse, Montpellier, 2015

⁷⁶ J. Verhoeven, « Analyse du contenu et de la portée du principe de subsidiarité », in Francis Delpérée (dir.), *Le principe de subsidiarité*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 375

Le point nodal de l'édifice se situe vraisemblablement au sein de la jurisprudence de la Cour de justice, fixée lors de l'affaire *Melki*⁷⁷. En forme de rappel⁷⁸ autant que d'encouragement⁷⁹, le juge de l'Union y soulignait en réponse à une interrogation relative au caractère « prioritaire » de la QPC la nécessité impérative que « le juge national soit libre de saisir, à tout moment de la procédure qu'il juge approprié, et même à l'issue d'une procédure incidente de contrôle de constitutionnalité, la Cour de justice de toute question préjudicielle qu'il juge nécessaire »⁸⁰. Sans qu'il soit besoin de revenir sur le degré de complicité juridictionnelle⁸¹ ayant entouré cet épisode, le message a été visiblement entendu au Conseil d'Etat. Invité à l'action, il ne s'est pas dérobé.

L'affaire *Jacob* n'est en effet que le point d'orgue d'un processus entamé bien avant.

Satisfaisant à son obligation d'interprétation conforme du droit de l'Union posée il y a plus d'un quart de siècle⁸², le Conseil d'Etat n'avait pas hésité à interpréter le droit interne à la lumière de la directive « fusions » alors même qu'il s'agissait d'une situation nominalement interne. L'idée de voir le droit de l'Union influencer de la sorte la solution de l'affaire n'a pas davantage été un frein par la suite. Ainsi, il n'avait pas déféré à la demande des requérants de transmettre une QPC dans l'affaire *Technicolor* et préféré délivrer une interprétation « neutralisante » de la loi fiscale au regard de la directive « mère-fille », lecture qui ne coulait peut-être pas de source⁸³... Faute de parvenir à la même issue en raison de la contrariété de la loi avec cette même directive, cette « situation juridique embarrassante »⁸⁴ avait conduit le juge administratif à transmettre une QPC au juge constitutionnel dans l'affaire précitée *Metro Holding*. Juge de droit commun de l'Union, le Conseil d'Etat avait donc entièrement joué son rôle et rempli son office. A une condition que l'affaire *Jacob* ne va pas remplir, celle de disposer d'une directive suffisamment maniable, c'est-à-dire « claire » au sens où la jurisprudence communautaire, l'entend pour délivrer le juge national de son obligation de renvoi⁸⁵.

La survenance d'une QPC dans laquelle le juge ne pouvait dire avec certitude, en raison d'une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union, ce qu'il serait conduit à faire dans le champ d'application de la directive a donc bouleversé le schéma ordinaire et justifié que l'affaire *Jacob* soit portée devant l'Assemblée. « L'équation juridique »⁸⁶ s'offrant au Conseil d'Etat dans ce cas a été exposée de façon lumineuse par son rapporteur public et reprise à ce titre par les commentateurs, avant d'être mise à profit dans les différentes affaires du 27 juin

⁷⁷ CJUE, 22 juin 2010, *Melki et Abdeli*, C-188/10 et 189/10 2010, Rec. p. I-5667; F. Donnat, « La Cour de justice et la QPC : chronique d'un arrêt prévisible et imprévu », *Dalloz* 2010 p.1640; H. Labayle, « Question préjudicielle et question prioritaire de constitutionnalité : ordonner le dialogue des juges », *RFDA* 2010 p. 659

⁷⁸ Y compris du 14ème considérant de la décision 2010-605 DC du 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne* : « que l'article 61-1 de la Constitution pas plus que les articles 23 1 et suivants de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée ne font obstacle à ce que le juge saisi d'un litige dans lequel est invoquée l'incompatibilité d'une loi avec le droit de l'Union européenne fasse, à tout moment, ce qui est nécessaire pour empêcher que des dispositions législatives qui feraient obstacle à la pleine efficacité des normes de l'Union soient appliquées dans ce litige » ;

⁷⁹ voir également CJUE, 5 avril 2016, *Puligienica Facility, Esco Spa*, C-689/13, précité

⁸⁰ point 52

⁸¹

⁸² CE, Sect ., 22 décembre 1989, *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier*, Rec.260

⁸³ En ce sens E. Crepey, « Réflexions sur la jurisprudence Metro Holding », *Droit administratif* n° 7, juillet 2016

⁸⁴ O. Fouquet, « La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée, à propos de Cons. const., 3 février 2016, *Sté Metro Holding* », *Droit fiscal* n°6 11 février 2016

⁸⁵ CJCE 6 oct. 1982, *Cilfit*, aff. C-283/81

⁸⁶ Concl. précitées

2016 où le Conseil procèdera à la fois à des rejets et à un renvoi au Conseil Constitutionnel et à la Cour de justice.

Exigée par le droit de l'Union, le renvoi préjudiciel en direction de Luxembourg était incontournable, dès lors que le Conseil constate lui même que sa décision « *dépend de la réponse* » à l'interprétation de la directive incriminée, « *présentant une difficulté d'interprétation du droit de l'Union* »⁸⁷. La seule question en suspens consistait, comme on l'a vu, à savoir quand et qui devait procéder à ce renvoi à la Cour de justice, le Conseil d'Etat ou le Conseil constitutionnel, avant ou après que la QPC ait été transmise. Avec une logique peu discutable, le Conseil d'Etat fait le choix d'assumer cette obligation et de conserver la maîtrise du litige de fond⁸⁸.

Le Conseil d'Etat se pose ainsi plus que jamais en juge de droit commun de l'application du droit de l'Union, exploitant toute la gamme des formules de collaboration avec la CJUE, dans la logique de la jurisprudence de cette dernière. Il n'est pas certain pourtant que toutes les hypothèques soient levées malgré l'orthodoxie de la solution retenue.

Principalement car le privilège ainsi accordé au contrôle de conventionnalité conduit à faire peser l'essentiel de la charge sur un acte législatif dont l'auteur avait voulu précisément écarter par sa généralité toute discrimination, en traitant de manière identique les destinataires de ses prescriptions. Or, chacun en a bien conscience, cet effet de billard impulsé par les requérants conduit à obtenir une abrogation législative uniquement due à l'invocation d'une directive ... Là est le fil d'Ariane.

⁸⁷ point 14

⁸⁸ Ce raisonnement avait déjà été mené à rebours dans l'affaire *Daoudi* donnant lieu à la décision 2010-79 QPC du 17 décembre 2010, *Kamel D.*, où le Conseil d'Etat avait rejeté une demande de renvoi préjudiciel à la CJUE avant de transmettre sa QPC (CE, 8 novembre 2010, *Daoudi*, rec.371)