

LA DISCRIMINATION À REBOURS : ÉTAT DES LIEUX D'UNE SANCTION AU PARCOURS SINUEUX

Charlotte Magnien *

Table of content/Table des matières

INTRODUCTION	121
1. UNE SANCTION INCERTAINE DES DISCRIMINATIONS À REBOURS DEVANT LES JURIDICTIONS ORDINAIRES	124
1.1. LA MISE EN ŒUVRE VARIABLE DE LA SANCTION DES DISCRIMINATIONS À REBOURS À L'ENCONTRE DE RESSORTISSANTS NATIONAUX	124
1.1.1. <i>Une sanction progressive des discriminations à rebours par le juge administratif fondée sur le droit national</i>	125
1.1.2. <i>Une sanction précoce des discriminations à rebours par le juge judiciaire oscillant entre droit européen et droit national</i>	127
1.2. LA MISE EN ŒUVRE PONCTUELLE DE LA SANCTION DES DISCRIMINATIONS À REBOURS ENVERS DES CITOYENS EUROPÉENS	130
1.2.1. <i>La décision Muntean, une discrimination à rebours non sanctionnée par le juge en raison de la non-interchangeabilité des catégories d'étrangers</i>	130
1.2.2. <i>La neutralisation d'une discrimination à rebours par une circulaire impérative</i>	131
2. UNE SANCTION RENFORCÉE DES DISCRIMINATIONS À REBOURS PAR LA COLLABORATION DES JUGES	133
2.1. LA NEUTRALISATION SOUHAITABLE DES DISCRIMINATIONS À REBOURS PAR UNE VOLONTÉ PARTAGÉE DES JUGES INTERNES ET EUROPÉENS	133
2.1.1. <i>La décision Leur-Bloem, l'harmonisation bienvenue du traitement des situations purement internes et communautaires</i>	133
2.1.2. <i>La décision Metro Holding : la sanction inédite d'une discrimination à rebours par le juge constitutionnel impliquant une situation purement interne</i>	135
2.2. LA MAÎTRISE OPPORTUNE DES DISCRIMINATIONS À REBOURS POTENTIELLES PAR UNE COOPÉRATION ENTRE LES JUGES INTERNES ET EUROPÉENS	138
2.2.1. <i>La décision Jacob : illustration d'une discrimination à rebours potentielle sanctionnable uniquement par l'action commune des juges internes et européens</i>	138
2.2.2. <i>La décision Jacob : reflet de l'articulation complexe entre le renvoi d'une question préjudicielle et le renvoi d'une question prioritaire de constitutionnalité</i>	141

* Doctorante en droit public comparé à l'Institut des sciences juridique et philosophique de la Sorbonne, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne.

Abstract

Reverse discrimination, which leads to treating community situations more favorably than purely internal or extra-community situations, leads to a break in the application of the principle of equality based, in short, on the non-submission of the situation to European law. While the Court of Justice of the European Union refers the task of remedying such discrimination to the national courts, sanctioning reverse discrimination in domestic law is proving to be a perilous path due to the diversity of the judges involved in its implementation and the complex mechanisms it gives rise to. Thus, the contours of the sanctioning of reverse discrimination oscillate between uncertainties and prospects for improvement.

Résumé

La discrimination à rebours, conduisant à traiter plus favorablement des situations communautaires que des situations purement internes ou extra-communautaires, entraîne une rupture dans l'application du principe d'égalité fondée, en somme, sur la non-soumission de la situation au droit européen. Alors que la Cour de justice de l'Union européenne renvoie aux juridictions nationales le soin de remédier à de telles discriminations, la sanction des discriminations à rebours en droit interne s'avère être un chemin périlleux en raison de la diversité des juges concernés par sa mise en œuvre et des mécanismes complexes qu'elle suscite. Ainsi, les contours de la sanction des discriminations à rebours oscillent entre incertitudes et perspectives d'amélioration.

INTRODUCTION

Le 3 avril 2020, le Conseil constitutionnel, dans une décision n° 2019-832/833 QPC *Marc S. et autre*¹, a jugé qu'une différence de traitement entre les situations purement internes et celles relevant du droit de l'Union européenne, en matière de traitement fiscal de plus-values réalisées par des particuliers et placées en report d'imposition, ne méconnaissait pas le principe d'égalité devant la loi dans la mesure où d'une part, celle-ci était justifiée par une différence de situation et d'autre part, que cette dernière se trouvait en rapport direct avec l'objet de la loi. Par cette décision, le juge constitutionnel relance le débat sur la question de la sanction des discriminations à rebours.

Il s'agit de l'hypothèse dans laquelle une situation communautaire est traitée de manière plus favorable qu'une situation purement interne ou extra-communautaire². La discrimination à rebours induit une rupture dans l'application du principe d'égalité et peut être décelée dans différents domaines comme celui de l'emploi, en matière fiscale ou encore en matière de droit d'entrée et de séjour dans un État membre. Selon le Professeur Ferdinand Mélin-Soucramanien, « *l'égalité et la non-discrimination sont généralement perçues comme les facettes indissociables d'un seul et même principe* »³. L'égalité renvoie à une logique arithmétique tandis que la notion de discrimination est relative à une différence de traitement illégitime. Alors que la rupture d'égalité peut être justifiée par un motif d'intérêt général, la discrimination⁴ repose sur un critère prohibé comme l'origine, les mœurs, le handicap.

La discrimination à rebours se trouve au cœur de l'application du principe d'égalité protégé tant en droit national⁵ qu'en droit de l'Union européenne. En droit interne, le principe d'égalité est constitutionnellement protégé par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 relatif à l'égalité devant la loi ainsi que par son article 13 relatif

¹ CC, Décision n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, *Marc S. et autre* [Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention].

² A. Jaureguiberry, « La discrimination à rebours devant le juge national », *Revue trimestrielle de droit européen*, 2017, n° 1, p. 39 ; L. Perrin, « Discrimination à rebours : domaine et portée de la prohibition », *Recueil Dalloz*, 2008, p.1339 ; M.-F. Tchakaloff, « Le principe d'égalité. L'admission des discriminations à rebours », *AJDA*, 1996 (n° spécial), p. 172.

³ F. Mélin-Soucramanien, « Commentaire de l'article II-80, Egalité en droit », in L. Burgorgue-Larsen, A. Levade, F. Picod (dir.), *Traité établissant une Constitution pour l'Europe. Partie II- La Charte des droits fondamentaux de l'Union. Commentaire article par article*, Bruylant, Bruxelles, 2005, p.283.

⁴ A. Iliopoulou, « Le principe de non-discrimination devant les juges communautaire et national », in J. Rossetto, A. Berramdane (dir.), *Regards sur le droit de l'Union européenne après l'échec du Traité constitutionnel*, Presses universitaires François-Rabelais, 2007, pp. 243-261.

⁵ Voir notamment L. Cluzel-Métayer, « Le principe d'égalité et de non-discrimination dans la jurisprudence du Conseil d'État et de la Cour de cassation : analyse comparée dans le domaine de l'emploi », *RFDA*, 2010, p.309.

à l'égalité devant les charges publiques. Ce principe a également été consacré comme un principe général du droit par le juge administratif dans la décision *Société des concerts du conservatoire* rendue par le Conseil d'État le 9 mars 1951⁶. Le principe d'égalité n'est toutefois pas absolu. Le Conseil constitutionnel, dans une décision n°2013-346 QPC du 11 octobre 2013 *Société Schuepbach Energy LLC*⁷, rappelle une jurisprudence constante en ce qui concerne les dérogations au principe d'égalité selon laquelle ce dernier « *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* »⁸. Le juge constitutionnel s'est ainsi aligné sur la jurisprudence du Conseil d'État relative au principe d'égalité établie dans la décision *Denoyez et Chorques* du 10 mai 1974⁹.

En droit de l'Union européenne, le principe d'égalité est affirmé à l'article 20 de la Charte des droits fondamentaux du 7 décembre 2000. Le juge européen reconnaît le principe d'égalité comme un « *principe fondamental de la communauté* » dans une décision *Ruckdeschel* rendue le 19 octobre 1977¹⁰, jurisprudence qui sera réaffirmée de manière continue¹¹. Des dérogations sont également admises en matière de situations comparables comme le rappelle la Cour de justice de l'Union dans sa décision *Arcelor Atlantique* du 16 décembre 2008¹², réaffirmant ainsi une jurisprudence bien établie en droit de l'Union. En effet, une différence de traitement est justifiée lorsqu'elle se trouve en rapport avec un but légalement admissible, comme un motif d'intérêt général, poursuivi par l'objet de la loi et que cette différence de traitement est proportionnée au regard du but recherché. Si le droit de l'Union européenne et le droit français convergent en ce qui concerne le traitement des situations comparables, il existe une différence notable en matière de situations différentes. Alors que le droit français n'interdit

⁶ CE, Sect., 9 mars 1951, n° 92004, *Société des concerts du conservatoire*, Rec. Lebon, p. 151.

⁷ CC, Décision n° 2013-346 QPC du 11 octobre 2013, *Société Schuepbach Energy LLC [Interdiction de la fracturation hydraulique pour l'exploration et l'exploitation des hydrocarbures - Abrogation des permis de recherches]*,

⁸ *Ibid.*, cons. n°7.

⁹ CE, Sect., 10 mai 1974, n° 88032 et 88148, *Denoyez et Chorques*, Rec. Lebon, p. 274.

¹⁰ CJCE, 19 octobre 1977, aff. 117/76 et 16/77, *Ruckdeschel*

¹¹ CJCE, 25 novembre 1986, aff. 201 et 202/85, *Klensch* ; CJCE, 21 février 1990, aff. C-267/88 à C-285/88, *Wuidart*.

¹² CJCE, 16 décembre 2008, aff. C-127/07, *Arcelor Atlantique*.

pas de traiter de la même manière des situations différentes¹³, le droit de l'Union européenne impose un traitement différencié de ces dernières¹⁴.

La discrimination à rebours survient lorsqu'une personne se trouve dans une situation comparable à celle régie par le droit de l'Union européenne mais ne réunit pas les conditions lui permettant de bénéficier de l'application de ce dernier¹⁵. Alors que deux situations sont comparables, un traitement différent s'applique à la défaveur de la situation purement interne. Cela se produit notamment en matière de droit du marché intérieur. En effet, celui-ci dispose d'un champ d'application conditionné par la présence d'un élément de rattachement au droit de l'Union. Le bénéfice de la liberté d'établissement ou de la liberté de prestation de service ne peut être invoqué par le ressortissant d'un État membre exerçant sur son territoire une activité professionnelle non salariée pour laquelle il ne peut se prévaloir d'aucune formation ou pratique antérieure dans un autre État membre¹⁶. Des situations purement internes ou extra-communautaires sont donc exclues du champ d'application du droit de l'Union dans la mesure où le ressortissant n'a pas fait usage des libertés précédemment évoquées qui supposent le déplacement d'un État membre à un autre. La discrimination à rebours peut également dans certaines hypothèses concerner des situations dans lesquelles le ressortissant d'un État membre est traité de manière moins favorable que l'étranger ressortissant d'un État tiers.

Face aux discriminations à rebours, le droit de l'Union européenne est impuissant dans la mesure où la situation ne relève pas de son champ d'application mais du droit national. Selon le Maître de conférences Morgan Sweeney, « *les conditions d'application du droit communautaire aboutissent à cette situation paradoxale : les ressortissants européens exerçant leur liberté de circulation peuvent, au nom du droit communautaire, exiger un traitement égal vis-à-vis des nationaux, en revanche les nationaux ne peuvent exiger une telle égalité de traitement qu'à l'encontre des autorités nationales et non des institutions de l'Union européenne* »¹⁷. Si la Cour de justice de l'Union reconnaît son incompetence pour sanctionner

¹³ CE, Ass., 28 mars 1997, n° 179049, 179050, 179054, *Société Baxter*.

¹⁴ CJCE, 13 décembre 1984, aff. 106/83, *Sermide* ; CJCE, 5 octobre 1994, aff. C-133/93, C-300/93 et C-362/93, *Crispoltoni* ; CJCE, 11 juillet 2006, aff. C-313/04, *Franz Egenberger* ; CJCE, 16 décembre 2008, aff. C-127/07, *Arcelor Atlantique*.

¹⁵ A. Jaureguiberry, « La discrimination à rebours devant le juge national », *op. cit.*

¹⁶ L'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne dispose que « *les restrictions à la libre prestation de service à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation* ».

¹⁷ M. Sweeney, « Le principe d'égalité de traitement en droit social de l'Union européenne : d'un principe moteur à un principe matriciel », *Revue française des affaires sociales*, n° 1, 2012, pp. 42-61.

des discriminations à rebours effectuées dans le cadre de situations purement internes, elle prend le soin de renvoyer aux juridictions nationales la tâche de mettre en œuvre une telle sanction¹⁸. Dans le cadre de notre étude, nous appréhenderons la notion de sanction comme la mesure répressive infligée par une autorité administrative ou juridictionnelle en raison du non-respect d'une règle de droit, en l'espèce du principe d'égalité. La sanction des discriminations à rebours relève donc du droit interne. Celle-ci a été mise en place progressivement par les juges judiciaires, administratifs et constitutionnels et a nécessité la création de mécanismes complexes et tortueux. Au cours de notre étude, nous tâcherons d'analyser les contours de cette sanction ainsi que leur évolution.

Au regard de sa mise en œuvre en droit interne français, quel regard est-il possible de porter sur la sanction des discriminations à rebours ? Nous verrons, d'une part, que celle-ci se révèle incertaine devant les juridictions ordinaires (1), et d'autre part, qu'elle se trouve renforcée par la collaboration des juges (2).

1. UNE SANCTION INCERTAINE DES DISCRIMINATIONS À REBOURS DEVANT LES JURIDICTIONS ORDINAIRES

La sanction des discriminations à rebours devant les juridictions ordinaires apparaît incertaine. D'une part, la mise en œuvre de cette sanction est variable lorsqu'elle se produit à l'encontre de ressortissants nationaux (1.1). D'autre part, celle-ci demeure ponctuelle lorsqu'elle concerne des citoyens européens (1.2).

1.1. La mise en œuvre variable de la sanction des discriminations à rebours à l'encontre de ressortissants nationaux

Tant l'ordre administratif que l'ordre judiciaire sont confrontés à des discriminations à rebours préjudiciables envers des ressortissants nationaux. Si le juge administratif opère une sanction progressive des discriminations à rebours fondée sur le droit national (1.1.1), le juge judiciaire s'est montré pionnier pour mettre en œuvre cette dernière oscillant entre droit européen et droit national (1.1.2).

¹⁸ CJCE, ord., 19 juin 2008, aff. C-104/08, *Kurt*.

1.1.1. Une sanction progressive des discriminations à rebours par le juge administratif fondée sur le droit national

La sanction des discriminations à rebours a été admise progressivement par le juge administratif. Dans une décision *Syndicat national des fabricants de spiritueux consommés à l'eau* rendue le 27 juillet 1979¹⁹, le juge administratif se fonde sur le principe d'égalité du droit français pour examiner un cas de discrimination à rebours marquant ainsi le début d'une construction jurisprudentielle en la matière²⁰. Il convient de noter que le juge administratif refuse, selon une jurisprudence constante²¹, d'appliquer le droit de l'Union européenne à des situations purement internes. Cette position a notamment été adoptée dans une décision *Société Sea Land Service* rendue par le Conseil d'État le 25 juillet 1986²². Dans la décision du 27 juillet 1979, le Conseil d'État a considéré qu'une exonération d'une surtaxe de compensation et d'une taxe compensatoire, uniquement applicable pour les produits finis en provenance des États membres de la Communauté économique européenne, ou en provenance de pays tiers et mis en libre pratique dans l'un de ces États, et non pour les produits d'origine française, ne saurait être regardée comme une atteinte portée au principe d'égalité devant les charges publiques en raison des avantages que les professionnels français retirent de l'intervention du service des alcools. Le juge administratif écarte ainsi l'atteinte au principe d'égalité en raison de l'existence d'un motif d'intérêt général lié à la présence d'un service des alcools.

Dans une décision du 6 octobre 2008 *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques et autres*²³, le juge administratif s'inscrit dans la lignée de la construction jurisprudentielle précédemment évoquée et sanctionne pour la première fois²⁴ une discrimination à rebours en se fondant également sur le principe d'égalité prévu par le droit national. En l'espèce, il s'agissait d'un recours pour excès de pouvoir contre le décret n°2007-1405 du 28 septembre 2007, portant statut particulier du corps des architectes en chef des monuments historiques et adaptation au droit communautaire des règles applicables à la restauration des immeubles classés. L'article 9 de ce décret restreignait l'accès à la maîtrise

¹⁹ CE, Ass., 27 juillet 1979, n° 09664, *Syndicat national des fabricants de spiritueux consommés à l'eau*.

²⁰ A. Iliopoulou, A. Jaureguiberry, « La première condamnation d'une discrimination à rebours », *RFDA*, 2009, p. 132.

²¹ CE, 22 janvier 1982, n° 11029, 11050, *Conseil régional de Paris de l'ordre des experts comptables* ; CE 3 juin 1987, n° 65228, *Association professionnelle des guides interprètes* ; CE, 20 décembre 2017, n°414935, *Kaddouch* ; CE, 18 juillet 2018, n°411796, *Langlois*.

²² CE, 25 juill. 1986, n° 63643, *Société Sea Land Service*.

²³ CE, 6 octobre 2008, n°310146 et 311080, *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques et autres*.

²⁴ *Ibid.*

d'œuvre des travaux de restauration des monuments historiques classés n'appartenant pas à l'État aux architectes établis hors de France sans condition de nationalité. Autrement dit, cet article réalisait une différence de traitement entre des architectes de diplôme et d'expérience équivalents en raison de leur situation géographique. Le juge administratif considère, en l'espèce, que la différence de traitement des professionnels disposant d'une qualification et d'une expérience suffisantes en ce domaine, selon qu'ils sont établis en France ou bien dans un autre État membre de la Communauté européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen, n'est pas en rapport avec l'objet de cet article 9 qui était de permettre de confier la maîtrise d'œuvre des travaux de restauration des monuments historiques classés n'appartenant pas à l'État à d'autres catégories de professionnels que les architectes en chef des monuments historiques. Le juge administratif sanctionne ainsi cette discrimination à rebours en se fondant sur le non-respect du principe d'égalité et se conforme, à cette occasion, à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

En effet, cette dernière s'est prononcée en faveur de la sanction des discriminations à rebours par le juge interne en application de son droit national. Selon le Professeur Anastasia Iliopoulou, dans la décision *Steen II* du 16 juin 1994²⁵, « *la Cour a, pour la première fois, expressément affirmé la possibilité pour le juge national d'examiner les cas de discrimination à rebours à la lumière des normes et des principes de son ordre juridique interne garantissant l'égalité de traitement* »²⁶. Cette position de la Cour de justice a été réaffirmée à plusieurs reprises notamment dans une décision *Uecker et Jacquet* du 5 juin 1997²⁷ ainsi que dans une ordonnance *Kurt* du 19 juin 2008²⁸ dans laquelle la Cour retient que « *s'agissant d'une situation purement interne telle que celle en cause au principal, le principe d'égalité de traitement consacré par le droit communautaire ne peut pas être invoqué. Dans une telle situation, il appartient à la juridiction nationale d'apprécier s'il existe une discrimination prohibée par le droit national et, le cas échéant, de déterminer comment celle-ci doit être éliminée* »²⁹. La sanction des discriminations à rebours par le juge administratif a donc progressivement été acceptée et fondée de manière constante sur le droit national. Le juge judiciaire, quant à lui, a

²⁵ CJCE, 16 juin 1994, aff. C-132/9, *Steen II*.

²⁶ A. Iliopoulou, A. Jaureguiberry, « La première condamnation d'une discrimination à rebours », *op. cit.*, p. 136.

²⁷ CJCE, 5 juin 1997, aff. C-64/96 et C-65/96, *Uecker et Jacquet*, § 16.

²⁸ CJCE, ord., 19 juin 2008, aff. C-104/08, *Kurt*.

²⁹ *Ibid.*, § 23.

sanctionné de manière précoce les discriminations à rebours mais en utilisant un fondement oscillant entre droit européen et droit national.

1.1.2. Une sanction précoce des discriminations à rebours par le juge judiciaire oscillant entre droit européen et droit national

En matière de sanction des discriminations à rebours, le juge judiciaire adopte, au départ, une position audacieuse. En effet, la chambre criminelle de la Cour de cassation, dans un arrêt *Rossi di Montalena* rendu le 16 juin 1983³⁰, sanctionne pour la première fois une discrimination à rebours en se fondant sur le droit communautaire à propos de l'affaire dite de la « publicité des boissons alcoolisées »³¹. Il applique alors le droit européen à une situation purement interne. Dans un autre arrêt rendu par la chambre sociale de la Cour de cassation le 10 décembre 2002 *Association Goethe*³², le juge judiciaire condamne à nouveau une discrimination à rebours en se fondant sur le droit communautaire alors même qu'il s'agissait d'une situation purement interne. En l'espèce, une ressortissante française contestait une discrimination salariale fondée sur la nationalité. Celle-ci étant employée par l'Institut Goethe de Lille, celui-ci appliquait à ses employés allemands la convention collective fédérale allemande des employés publics accordant une rémunération supérieure à celle perçue par la requérante. En se fondant sur les articles 12 et 39 du traité CE et sur l'article 7 du Règlement n° 1612-68 du 15 octobre 1968, la chambre sociale retient que « *l'Institut ne pouvait adopter en France un régime salarial différent selon la nationalité de son personnel* » et que la Cour d'appel a pu décider que « *le maintien au profit des salariés de nationalité allemande engagés avant le 31 mars 1991 d'un système de rémunération plus avantageux que celui prévu pour les salariés français engagés avant cette même date, constituait à l'égard de ces derniers la pérennisation d'une discrimination prohibée* ».

Le juge judiciaire est toutefois revenu par la suite sur cette jurisprudence et refuse, à présent, d'appliquer le droit communautaire à une situation purement interne³³. Dans un arrêt *Wattecamps* rendu le 17 avril 2008³⁴ par la chambre sociale de la Cour de cassation, un salarié de nationalité française avait saisi la juridiction prud'homale d'une demande tendant au

³⁰ Crim, 16 juin 1983, 81-92.532, *Rossi di Montalena*.

³¹ V. G. Isaac, « La condamnation du régime français de publicité pour les boissons alcoolisées », *RTDE*, 1983, p.470 ; A. Iliopoulou, A. Jaureguiberry, « La première condamnation d'une discrimination à rebours », *op. cit.*, p. 138.

³² Soc. 10 déc. 2002, n° 00-42.158, *Association Goethe*.

³³ Crim, 23 octobre 1990, n° 87-84.512 ; Crim, 8 mars 1995, n°94-83.708.

³⁴ Soc., 17 avr. 2008, n° 06-45.270, *Wattecamps*.

paiement d'une indemnité d'expatriation réservée par l'article 50 de la convention d'entreprise de 1993 aux salariés de nationalité étrangère. Il invoquait que, d'une part l'octroi d'une prime d'expatriation versée aux seuls salariés de nationalité étrangère indépendamment de toute expatriation effective présentait un caractère discriminatoire et qu'une inégalité de traitement entre des salariés ne pouvait être justifiée qu'à la condition de reposer sur des raisons objectives, étrangères à toute discrimination prohibée. Autrement dit, selon le requérant, le versement aux seuls salariés de nationalité non française d'une prime d'expatriation indépendamment de toute expatriation effective méconnaissait le principe d'égalité de traitement en matière de rémunération. Une discrimination à rebours pouvait être identifiée dans la mesure où un avantage particulier était accordé aux travailleurs étrangers alors que ceux-ci se trouvaient dans une situation professionnelle identique à celle des travailleurs français.

Dans cet arrêt, la chambre sociale considère que « *le principe de non-discrimination en raison de la nationalité énoncé par l'article 12 du traité CE n'a vocation à s'appliquer que dans les situations régies par le droit communautaire ; qu'ainsi, en matière d'emploi, il n'est destiné, en vertu de l'article 39 du traité qu'à garantir la libre circulation des travailleurs ; qu'il en résulte que ces dispositions ne peuvent pas être invoquées par un salarié qui n'a pas exercé cette liberté de circulation pour travailler dans un autre État membre* »³⁵. En premier lieu, la chambre sociale retient qu'il s'agit d'une situation purement interne dans la mesure où le requérant de nationalité française n'a pas fait usage de la liberté de circulation. Les situations sont donc différentes. En second lieu, elle juge que la privation de cet avantage pour les salariés français repose sur une raison objective, pertinente, étrangère à toute discrimination prohibée et proportionnée à l'objectif légitimement poursuivi par les États contractants. La discrimination à rebours n'est donc pas sanctionnée.

Il s'agit de la réaffirmation d'une position déjà adoptée par la chambre sociale de la Cour de cassation dans un arrêt du 9 novembre 2005³⁶. Dans cette affaire, il s'agissait également d'une contestation par un salarié de nationalité française du versement d'une prime d'expatriation aux seuls salariés de nationalité étrangère. La chambre sociale avait retenu « *qu'une inégalité de traitement entre des salariés peut être justifiée lorsqu'elle repose sur des raisons objectives, étrangères à toute discrimination prohibée* »³⁷ et qu'en l'espèce « *cette*

³⁵ Soc., 17 avr. 2008, n° 06-45.270, Wattecamp.

³⁶ Soc., 9 novembre 2005, n°03-47.720, *Synchrotron*.

³⁷ *Ibid.*

inégalité vise non seulement à compenser les inconvénients résultant de l'installation d'un individu et de sa famille en pays étranger, mais aussi à faciliter l'embauche des salariés ressortissants non français des parties contractantes afin de contribuer à la création d'un pôle d'excellence scientifique international »³⁸. Si le juge judiciaire refuse à présent de sanctionner les discriminations à rebours en se fondant sur le droit de l'Union, il n'en demeure pas moins attentif à la neutralisation de telles discriminations.

En effet, dans un arrêt du 29 janvier 2019³⁹ dans lequel les prévenus invoquaient une inégalité devant la loi pénale entre les producteurs nationaux et européens ainsi qu'une discrimination à rebours à l'encontre des producteurs nationaux, la chambre criminelle de la Cour de cassation casse et annule l'arrêt de la Cour d'appel en raison du refus de celle-ci de procéder à l'examen de constitutionnalité des dispositions de l'acte administratif en question. La Cour de cassation retient :

« qu'en statuant ainsi, alors que d'une part, si le décret du 9 août 1993 a été pris en application de l'article L. 214-1 du code de la consommation, alors en vigueur, ce dernier texte, qui renvoyait au pouvoir réglementaire le soin de définir les règles tenant notamment à la composition et à la dénomination des marchandises de toute nature, ne contenait en lui-même aucune règle de fond de nature à faire obstacle à ce que la conformité du décret à des normes constitutionnelles soit examinée par la juridiction correctionnelle, d'autre part, la violation du principe d'égalité devant la loi pénale par la combinaison des articles 1er et 13-1 du décret, telle qu'alléguée par les prévenus, était de nature, à supposer établie, à emporter leur illégalité, de sorte que la solution du procès pénal dépendait de cet examen, la cour d'appel a méconnu le sens et la portée du texte susvisé et le principe ci-dessus rappelé ».

Cet arrêt illustre à la fois la volonté du juge judiciaire de sanctionner les discriminations à rebours et l'utilisation par ce dernier du droit national pour obtenir un tel résultat. La mise en œuvre de la sanction des discriminations à rebours est ainsi variable lorsqu'elle se produit à l'encontre de ressortissants nationaux, tant d'un point de vue des juridictions compétentes que des fondements susceptibles d'être mobilisés même si une convergence vers le droit national a été réalisée. Cette sanction apparaît, en revanche, ponctuelle dans l'hypothèse où des citoyens européens sont concernés.

³⁸ Soc., 9 novembre 2005, n°03-47.720, *Synchrotron*.

³⁹ Crim., 29 janvier 2019, n° 17-84.366.

1.2. La mise en œuvre ponctuelle de la sanction des discriminations à rebours envers des citoyens européens

La sanction des discriminations à rebours envers des citoyens européens apparaît ponctuelle. Alors que le juge administratif, dans la décision *Muntean*, refuse de sanctionner une discrimination à rebours en raison de la non-interchangeabilité des catégories d'étrangers (1.2.1), témoignant ainsi des limites des juridictions ordinaires à remédier aux discriminations à rebours, celle-ci est finalement neutralisée par l'intervention d'une circulaire impérative (1.2.2).

1.2.1. La décision *Muntean*, une discrimination à rebours non sanctionnée par le juge en raison de la non-interchangeabilité des catégories d'étrangers

Dans une décision *Muntean* rendue par le Conseil d'État le 22 juin 2012⁴⁰, le juge administratif a refusé de sanctionner une différence de traitement à la défaveur d'un citoyen européen. En l'espèce, un ressortissant de nationalité roumaine, malade, avait introduit une demande de séjour sur le fondement de l'article L. 313-11-11° du Code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile (CESEDA), alors qu'il relevait du régime applicable aux citoyens européens prévu à l'article L. 121-1 du CESEDA, puisque le régime européen ne comprenait pas de disposition relative à l'état de santé du ressortissant étranger. Une hypothèse de discrimination à rebours contre les citoyens européens pouvait ainsi être identifiée dans la mesure où les dispositions relatives à la régularisation de la situation des étrangers pour des raisons de santé n'étaient applicables qu'à des ressortissants d'États tiers et non aux citoyens de l'Union. La délivrance d'un titre de séjour lui ayant été refusée par le préfet du Rhône le 9 janvier 2009, il contestait le fait de ne pas pouvoir se prévaloir des dispositions de droit commun applicables aux ressortissants des États tiers qui lui auraient été plus favorables. Le Tribunal administratif de Lyon, lors d'un jugement du 26 janvier 2010⁴¹ a considéré que le citoyen européen qui ne remplissait pas les conditions de droit au séjour réservées aux ressortissants de l'Union européenne pouvait invoquer les dispositions de droit commun relatives aux étrangers provenant des États tiers. Par la suite, la Cour administrative d'appel de Lyon, dans une décision du 7 octobre 2010⁴², a annulé le jugement de première instance et confirmé la décision du préfet en se fondant sur l'adage « *specialia generalibus derogant* » empêchant le citoyen européen se

⁴⁰ CE, 22 juin 2012, n°347545, *Muntean*.

⁴¹ Tribunal administratif de Lyon, 26 janvier 2010, jugement n° 0904877.

⁴² Cour administrative d'appel de Lyon, 7 octobre 2010, arrêt n° 10LY00348.

trouvant dans une situation particulière de se prévaloir des dispositions de droit commun des étrangers.

Le Conseil d'État confirme l'arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Lyon et refuse toute interchangeabilité des catégories selon Maître Héloïse Gicquel⁴³. Il retient que « *le ressortissant d'un État membre de l'Union européenne qui ne remplit pas l'une des conditions prévues à l'article L. 121-1 du [CESEDA] pour bénéficier du droit de séjourner en France pour une durée supérieure à trois mois (...) ne peut invoquer le bénéfice des dispositions nationales de droit commun pour obtenir la délivrance d'un titre de séjour* »⁴⁴. Le citoyen européen se trouvant dans une catégorie différente de celle de l'étranger ressortissant d'un pays tiers, il ne peut invoquer le droit applicable à une autre catégorie d'étranger quand bien même celui-ci lui serait plus favorable. Le Conseil d'État raisonne en trois étapes. Selon Maître Héloïse Gicquel,

*« dans la première, il a considéré que les citoyens européens demeurent enfermés dans cette catégorie et ne peuvent ainsi pas se prévaloir, à titre subsidiaire, des dispositions applicables aux étrangers ordinaires. Dans la deuxième, il a rappelé que l'article 37 de la directive 2004/38 ne fait pas obligation aux États de maintenir des dispositions plus favorables que celles énoncées par ce texte pour les citoyens européens. Dans la dernière étape, il a affirmé que le principe de non-discrimination en raison de la nationalité de l'article 18 du TFUE n'a pas vocation à s'appliquer dans le cas d'une éventuelle différence de traitement entre les citoyens européens et les ressortissants de pays tiers »*⁴⁵.

La décision *Muntean* s'inscrit dans la lignée de la décision *Vatsouras* du 4 juin 2009⁴⁶ dans laquelle la Cour de justice de l'Union européenne avait considéré pour la première fois que le droit de l'Union n'interdit pas aux États membres de mieux traiter un ressortissant d'un État tiers qu'un citoyen européen. Le juge administratif refuse ainsi de sanctionner une discrimination à rebours portant préjudice à un citoyen européen. Il faudra attendre l'intervention d'une circulaire impérative pour remédier à cette différence de traitement.

1.2.2. La neutralisation d'une discrimination à rebours par une circulaire impérative

Maître Héloïse Gicquel met en exergue que la décision *Muntean* présente des difficultés dans la mesure où, d'une part, la situation du requérant ne pourra être régularisée ni sur le

⁴³ H. Gicquel, « Citoyenneté européenne, qualité d'étranger et éventualité d'une discrimination à rebours », *AJDA*, 2013, p.863.

⁴⁴ CE, 22 juin 2012, n°347545, *Muntean*.

⁴⁵ H. Gicquel, Citoyenneté européenne, qualité d'étranger et éventualité d'une discrimination à rebours, *op. cit.*, p. 865.

⁴⁶ CJCE, 4 juin 2009, aff. C-22/08, *Vatsouras*.

fondement des dispositions relatives à la citoyenneté de l'Union ni sur celles relatives aux étrangers ayant la nationalité de pays tiers, et d'autre part, il ne fera pas forcément l'objet d'une mesure d'éloignement en raison des différentes circonstances devant être prises en compte pour le prononcé d'une telle mesure⁴⁷. Le citoyen européen peut alors se trouver dans une situation de vide juridique. Le Professeur Denis Martin s'interroge ainsi sur l'utilité du statut de citoyen européen si celui-ci ne peut pas assurer qu'un tel citoyen ne puisse pas être moins bien traité qu'un ressortissant d'un pays tiers⁴⁸. Maître Héloïse Gicquel souligne que « *sur le plan des principes, cette problématique des discriminations à rebours contre les citoyens européens est contestable au regard de la philosophie qui sous-tend la création de la citoyenneté de l'Union et l'intégration européenne* »⁴⁹.

L'hypothèse de la discrimination à rebours de la décision *Muntean* a finalement été neutralisée par l'intervention d'une circulaire impérative du 10 septembre 2010⁵⁰ portant sur les conditions d'exercice du droit de séjour des ressortissants de l'Union européenne, des autres États parties de l'Espace économique européen et de la Confédération suisse, ainsi que les membres de leur famille. Cette circulaire, venant combler le vide juridique précédemment évoqué, a introduit de nouvelles règles permettant de remédier à la différence de traitement. Ainsi, lorsque la situation d'un ressortissant européen a été examinée au regard des articles relatifs à son statut spécial et que sa demande n'a pas abouti, sa situation peut être appréciée au regard du régime général applicable aux étrangers relevant du droit commun. Néanmoins, il convient de noter que cette circulaire ayant été adoptée postérieurement à sa demande, et celle-ci n'ayant pas d'effet rétroactif, le requérant n'a pu s'en prévaloir. Si la mise en œuvre de la sanction des discriminations à rebours est variable lorsqu'elle se produit à l'encontre des ressortissants nationaux, elle demeure toutefois ponctuelle dans l'hypothèse où des citoyens européens sont concernés. Au regard de ces développements, la sanction des discriminations à

⁴⁷ H. Gicquel, « Citoyenneté européenne, qualité d'étranger et éventualité d'une discrimination à rebours », *op. cit.*, p. 865.

⁴⁸ D. Martin, « De Zambrano à Dereci : Le citoyen européen, un être déprimé à la recherche de son identité », *Revue de droit du travail*, 2012, p. 339.

⁴⁹ H. Gicquel, *op. cit.*, p. 866.

⁵⁰ Circulaire n° NOR IMIM1000116C du ministre de l'immigration, de l'intégration, de l'identité nationale et du développement solidaire sur les conditions d'exercice du droit de séjour des ressortissants de l'Union européenne, des autres États parties de l'Espace économique européen et de la Confédération suisse, ainsi que les membres de leur famille.

rebours devant les juridictions ordinaires apparaît incertaine. Celle-ci se révèle néanmoins renforcée par la collaboration des juges.

2. UNE SANCTION RENFORCÉE DES DISCRIMINATIONS À REBOURS PAR LA COLLABORATION DES JUGES

La collaboration des juges internes et européens permet un renforcement de la sanction des discriminations à rebours. D'une part, la neutralisation souhaitable de telles discriminations s'effectue par une volonté partagée des juges internes et européens (2.1). D'autre part, la coopération entre ces derniers permet la maîtrise opportune des discriminations à rebours potentielles (2.2).

2.1. La neutralisation souhaitable des discriminations à rebours par une volonté partagée des juges internes et européens

La neutralisation des discriminations à rebours a été encouragée par une volonté partagée des juges internes et européens de remédier à de telles différences de traitement. Cela s'illustre notamment à travers la décision *Leur-Bloem* à l'origine de l'harmonisation bienvenue du traitement des situations purement internes et communautaires (2.1.1) ainsi que par la décision *Metro Holding* dont découle la sanction inédite d'une discrimination à rebours par le juge constitutionnel impliquant une situation purement interne (2.1.2).

2.1.1. La décision *Leur-Bloem*, l'harmonisation bienvenue du traitement des situations purement internes et communautaires

Afin d'éviter le développement de discriminations à rebours, certaines législations nationales étendent le régime prévu par le droit de l'Union européenne à des situations purement internes lors de la transposition des textes en droit interne. Cette situation pose la difficulté de l'application de l'interprétation du droit de l'Union à une situation purement interne. La Cour de justice de l'Union européenne, dans un arrêt *Leur-Bloem* du 17 juillet 1997⁵¹, tranche cette difficulté et applique les principes relevant du droit de l'Union européenne à une situation purement interne, en l'espèce, un échange d'actions entre deux sociétés néerlandaises. Elle se déclare ainsi compétente pour interpréter le droit de l'Union européenne lorsque celui-ci ne régit pas directement la situation en cause mais que le législateur national a décidé, lors de la transposition en droit national des dispositions d'une directive, d'appliquer le même traitement aux situations purement internes et aux situations entrant dans le champ

⁵¹ CJCE, 17 juillet 1997, aff. C-28/95, *Leur-Bloem*, § 32.

d'application de la directive en question. Dans une décision *Guimont* du 5 décembre 2000⁵², la Cour de justice de l'Union européenne réaffirme cette position et assouplit ainsi l'étanchéité entre les situations purement internes et les situations communautaires. Elle considère, au sujet de la portée de son pouvoir d'interprétation du droit de l'Union, que « *la réponse de celle-ci peut néanmoins être utile à la juridiction de renvoi, notamment dans l'hypothèse où le droit national lui imposerait de faire bénéficier un ressortissant d'un État membre donné des mêmes droits que ceux qu'un ressortissant d'un autre État membre tirerait du droit de l'Union dans la même situation* ».

Bien que les situations communautaires et les situations purement internes sont, dans cette hypothèse, régies par les mêmes dispositions, une différence existe en ce qui concerne la méconnaissance de la directive européenne par la norme de transposition. En effet, dans le cas où une opération est réalisée entre deux sociétés d'États membres différents et que les dispositions de la loi de transposition sont contraires à la directive, le texte contraire au droit de l'Union européenne ne peut être applicable⁵³. En revanche, si une opération est réalisée entre deux sociétés établies en France, les dispositions restent applicables dans la mesure où elles sont fondées sur une norme de droit national régissant une situation purement interne et n'ayant donc pas l'obligation de se conformer à la directive européenne⁵⁴. Ces dispositions législatives ne pourront être contestées qu'en cas de méconnaissance d'une norme qui leur est supérieure au sein de la hiérarchie des normes, autrement dit une norme constitutionnelle ou internationale.

Cette faculté d'étendre l'interprétation issue du droit de l'Union européenne a une situation purement interne en raison de l'harmonisation des régimes est appliquée par le juge administratif. Dans une décision *SARL Méditerranée automobile* rendue le 17 juin 2011⁵⁵, le Conseil d'État retient « *qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 25 de la loi du 30 décembre 1991 portant loi de finances rectificative pour 1991, dont sont issues ces dispositions, que celles-ci avaient pour objet de transposer la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 et que le législateur n'a pas entendu, à cette occasion, traiter moins favorablement les fusions opérées*

⁵² CJCE, 5 décembre 2000, aff. C-448/98, *Guimont* § 23.

⁵³ CE, Ass. 28 Février 1992, n° 56776 et 56777, *SA Rothmans international France* ; CE, Sect., 8 Décembre 2000, n°204756, *Commune de Breil-sur-Roya*.

⁵⁴ L. Nayberg, « Le contentieux fiscal des discriminations à rebours : un jeu de billard à trois bandes », *Revue trimestrielle de droit commercial*, 2016, p. 593.

⁵⁵ CE, 17 juin 2011, n° 324392, *SARL Méditerranée automobile*. Voir également CE, 17 juin 2011, n°314667, *Société Finaparco*.

uniquement entre sociétés françaises, qui sont hors du champ de cette directive, par rapport à celles qui mettent en cause les sociétés d'un autre Etat membre, qui sont dans le champ de cette directive ; que, dès lors, la notion de fusion prévue par ces dispositions doit être interprétée à la lumière de la définition qu'en donne la directive ». Cette position du juge administratif a été réaffirmée à plusieurs reprises⁵⁶.

Il résulte ainsi de la jurisprudence *Leur-Bloem* que lorsque le législateur national décide, en transposant une directive applicable aux situations communautaires, d'étendre le régime prévu par celle-ci aux situations purement internes, le juge national, face à une situation purement interne, peut appliquer au texte la même interprétation que celle que la Cour de justice de l'Union européenne donne à ce dernier en présence d'une situation communautaire. Cette harmonisation du traitement des situations purement internes et communautaires apparaît bienvenue dans la mesure où elle permet de remédier aux discriminations à rebours. Au-delà de ce premier remède, la neutralisation de telles discriminations va trouver une solution inédite dans la décision *Metro Holding*.

2.1.2. La décision *Metro Holding* : la sanction inédite d'une discrimination à rebours par le juge constitutionnel impliquant une situation purement interne

Dans l'affaire *Metro Holding*⁵⁷, la société française CRFP Cash avait cédé à son actionnaire, la société *Metro Holding France*, les actions qu'elle détenait dans le capital de celle-ci. La société CRFP décide d'appliquer le régime applicable aux sociétés « mère-fille » au produit de cette cession. Il s'agissait d'une situation purement interne en raison de l'absence d'élément d'extranéité. Ce régime permet aux sociétés mères de bénéficier de l'exonération des dividendes reçus de la part de leurs filiales, sous réserve de la taxation d'une quote-part de frais et charges d'un montant de 5%. Il permet ainsi de prévenir les doubles impositions économiques en évitant que les bénéfices imposés au niveau d'une filiale soient de nouveau soumis à imposition au niveau de la société mère après distribution⁵⁸. Ces dispositions relevaient de la transposition de la directive n°90/434 du 23 juillet 1990⁵⁹ concernant le régime fiscal commun

⁵⁶ CE, 20 février 2012, n° 321224, *Société civile Participasanh* ; CE, 15 décembre 2014, n° 380942, *SA Technicolor*.

⁵⁷ CC, 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]*.

⁵⁸ Article 145 et 216 du code général des impôts.

⁵⁹ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, Journal officiel n° L 225 du 20/08/1990.

applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. L'article 1^{er} de cette directive prévoit que celle-ci ne peut créer d'obligations à l'égard des États membres qu'au regard d'opérations qui concernent des sociétés d'au moins deux États membres, c'est-à-dire à l'égard des situations présentant un élément d'extranéité. Le législateur avait souhaité instituer un régime de droit commun applicable à toutes les distributions, de façon à ce que les situations purement internes et les situations communautaires soient traitées de la même manière. Il excluait, toutefois, l'application de ce régime aux produits des titres auxquels n'étaient pas rattachés des droits de vote. L'administration fiscale avait contesté l'application de ce régime au motif que ce produit exceptionnel se rattachait à des actions qui n'étaient pas assorties de droits de vote alors que la loi fiscale applicable à l'époque nécessitait que l'ensemble des titres bénéficient d'un droit de vote, condition non prévue par la directive dite « mère-fille ». Les conditions de la loi française étaient donc plus sévères que cette dernière. Alors que les dispositions pouvaient être écartées au profit de la directive pour les situations communautaires, elles étaient applicables aux situations purement internes.

Par une décision du 12 novembre 2015⁶⁰, le Conseil d'État, après avoir constaté que les dispositions contestées créent « *une différence de traitement entre les sociétés mères françaises, selon que les filiales dont elles perçoivent des distributions sont établies en France ou dans d'autres États membres de l'Union européenne* »⁶¹, décide de transmettre une question prioritaire de constitutionnalité relative à cette discrimination à rebours au Conseil constitutionnel. Celui-ci, dans une décision n°2015-520 QPC du 3 février 2016, se fonde sur le principe d'égalité devant la loi et le principe d'égalité devant les charges publiques protégés respectivement par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 pour considérer que la condition de détention minimale de droits de vote induit une différence de traitement qui ne repose pas sur une véritable différence de situation. En effet, après avoir établi que les sociétés se trouvaient dans une même situation au regard de l'objet du régime fiscal des sociétés mères⁶², le juge constitutionnel met en exergue que la différence de traitement n'est pas justifiée par un motif d'intérêt général en lien avec l'objet de la loi. Il retient « *qu'en édictant une condition relative aux droits de vote attachés aux titres des filiales pour*

⁶⁰ CE, 12 novembre 2015, n° 367256.

⁶¹ *Ibid.*, cons. 8.

⁶² CC, Décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016, *op. cit.*, cons. 8.

pouvoir bénéficier du régime fiscal des sociétés mères, le législateur a entendu favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales ; que 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 ; qu'il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques »⁶³.

Dans la décision *Metro Holding*, le Conseil constitutionnel sanctionne ainsi pour la première fois une discrimination à rebours concernant une situation purement interne. La loi de finances rectificative pour 2005 du 30 décembre 2005⁶⁴ apporta une modification à l'article 145 6 b *ter* du code général des impôts. Aux termes de cet article le régime fiscal « mère-fille » n'était pas applicable « *aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, sauf si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice* ». Le Conseil constitutionnel, dans une décision n°2016-553 QPC du 8 juillet 2016 *Société Natixis*⁶⁵, considère que ces dispositions établissent une différence de traitement entre les sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères lorsqu'elles détiennent des titres de participation de filiales représentant moins de 5% du capital et des droits de vote de la filiale et les autres. Comme dans sa décision *Metro Holding*, le juge constitutionnel déclare ces dispositions contraires à la Constitution en se fondant sur les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques et sanctionne à nouveau une discrimination à rebours⁶⁶.

La portée de cette jurisprudence doit néanmoins être nuancée au regard de la récente décision *Marc S. et autre*, rendue par le Conseil constitutionnel le 3 avril 2020⁶⁷, dans laquelle ce dernier rejette deux questions prioritaires de constitutionnalité relatives au traitement fiscal de plus-values réalisées par des particuliers et placées en report d'imposition. Le juge constitutionnel considère que « *au regard de l'objet de la loi, telle que désormais interprétée, il existe une différence de situation, tenant au cadre, européen ou non, de l'opération d'échange de titres. Par conséquent, la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi* ». Il refuse

⁶³ *Ibid.*, cons. 10.

⁶⁴ Loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005.

⁶⁵ Décision n° 2016-553 QPC du 8 juillet 2016 *Société Natixis* [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote II].

⁶⁶ Voir également : CC, Décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, *Société de participations financière* [Contribution de 3 % sur les montants distribués].

⁶⁷ CC, Décision n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, *Marc S. et autre* [Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention].

alors de sanctionner la différence de traitement apparente et retient que les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant la loi. Selon le Professeur Marc Pelletier, cette décision « *a fortement réduit la portée de la jurisprudence Metro Holding et les possibilités d'obtenir la censure des discriminations par ricochet sur le terrain de la méconnaissance du principe d'égalité corrélative* »⁶⁸. Bien que sa portée soit aujourd'hui remise en cause, la décision *Metro Holding* a marqué une évolution notable dans la mise en œuvre de la sanction des discriminations à rebours. Au-delà de la neutralisation souhaitable de telles discriminations par une volonté partagée des juges internes et européens, la coopération entre ces derniers permet également la maîtrise opportune des discriminations à rebours potentielles.

2.2. La maîtrise opportune des discriminations à rebours potentielles par une coopération entre les juges internes et européens

La décision *Jacob*, adoptée par le juge administratif, illustre une discrimination à rebours potentielle sanctionnable uniquement par l'action commune des juges internes et européens (2.2.1) et reflète l'articulation complexe entre le renvoi d'une question préjudicielle et le renvoi d'une question prioritaire de constitutionnalité (2.2.2).

2.2.1. La décision *Jacob* : illustration d'une discrimination à rebours potentielle sanctionnable uniquement par l'action commune des juges internes et européens

Dans l'affaire *Jacob*⁶⁹, le requérant avait effectué un apport de titres qu'il détenait dans la SAS Dubocage à la SAS Dubocage Développement et a reçu en échange des titres émis par cette dernière. La plus-value réalisée à l'occasion de cette opération d'échange de titres a été placée, à sa demande, en report d'imposition conformément aux dispositions alors en vigueur du II de l'article 92 B et du 4 du I *ter* de l'article 160 du code général des impôts. Après avoir changé de domicile fiscal, le requérant a cédé la totalité des titres qu'il détenait dans la SAS Dubocage Développement. La plus-value qui avait été mise en report d'imposition a été imposée à la suite de cette cession. Selon l'interprétation constante du Conseil d'État du II de l'article 92 B et du 4 du I *ter* de l'article 160 du code général des impôts, « *ces dispositions ont pour seul effet de permettre, par dérogation à la règle suivant laquelle le fait générateur de*

⁶⁸ M. Pelletier, « Le Conseil d'État et les discriminations à rebours », *Revue de droit fiscal*, n°28, 9 juillet 2020, étude 303, p. 1.

⁶⁹ CE Ass., 31 mai 2016, n° 393881, *Jacob*.

l'imposition d'une plus-value est constitué au cours de l'année de sa réalisation, de constater et de liquider la plus-value d'échange l'année de sa réalisation et de l'imposer l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition, qui peut notamment être la cession des titres reçus au moment de l'échange »⁷⁰.

Le requérant considère que l'opération d'échange d'actions ne peut être regardée comme le fait générateur d'une imposition mais consiste en une opération intercalaire fiscalement neutre. Il considère que cette interprétation méconnaît l'article 8 de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990⁷¹ concernant le régime fiscal applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents selon lequel « *l'attribution, à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'un échange d'actions, de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire ou acquérante à un associé de la société apporteuse ou acquise, en échange de titres représentatifs du capital social de cette dernière société, ne doit, par elle-même entraîner aucune imposition sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values de cet associé* ». Par application de l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, le juge administratif peut par un renvoi préjudiciel saisir la Cour de justice de l'Union afin qu'elle se prononce sur l'interprétation à donner aux dispositions de la directive précédemment évoquée. Le requérant soulève une question prioritaire de constitutionnalité dans la mesure où, en cas d'incompatibilité entre les dispositions nationales et le droit de l'Union, les dispositions nationales seraient écartées au profit de la directive pour les situations communautaires mais elles demeureraient applicables pour les situations purement internes entraînant une discrimination à rebours contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. En effet, dans ce cas une plus-value d'échange d'actions entre sociétés françaises serait imposable en vertu des règles nationales tandis qu'une plus-value d'échange d'actions résultant d'une opération de fusion, de scission ou d'apport entre sociétés d'États membres différents ne serait pas imposable conformément aux dispositions de la directive du 23 juillet 1990. Le juge administratif décide de ne pas renvoyer la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel dans la mesure où l'existence de la discrimination à rebours est subordonnée à l'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne et qu'en l'état actuel elle ne demeure que potentielle. Le

⁷⁰ CE Ass., 31 mai 2016, n° 393881, *Jacob*, cons. 9.

⁷¹ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, Journal officiel n° L 225 du 20/08/1990.

juge administratif procède néanmoins à un renvoi préjudiciel devant la Cour de justice de l'Union afin que celle-ci se prononce sur l'interprétation de l'article 8 de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990.

Le juge administratif renouvelle cette position dans une décision du 27 juin 2016 *Association française des entreprises privées*⁷² en exerçant un renvoi préjudiciel devant la Cour de justice de l'Union européenne dans la mesure où, de l'interprétation effectuée par cette dernière du droit dérivé de l'Union, découlait l'existence d'une discrimination à rebours. En l'espèce, dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir, les requérants contestaient l'imposition dénommée contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés à laquelle les sociétés ou organismes ayant reçu les produits des participations de leurs filiales sont assujettis lorsqu'ils procèdent à la redistribution de ces produits. Selon l'article 4 de la directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011⁷³ relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, dans sa rédaction résultant de la directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014⁷⁴, lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État membre de la société mère et l'État membre de son établissement stable peuvent s'abstenir d'imposer ces bénéfices, cette possibilité ayant été retenue par la France.

Le Conseil d'État souligne que selon les requérants, « *les dispositions de la directive s'opposeraient à l'application de la contribution additionnelle dans une telle hypothèse, alors que, s'agissant des redistributions de dividendes perçus par une société mère française en provenance d'une filiale ayant son siège en France ou dans un État tiers à l'Union européenne, qui n'entrent pas dans le champ d'application de la directive, les dividendes correspondants y seraient assujettis, (...) qu'il en résulterait ainsi une discrimination à rebours, contraire aux 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* »⁷⁵. Le juge administratif

⁷² CE, 27 juin 2016, n° 399024, *Association française des entreprises privées*.

⁷³ Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, Journal officiel n° L 345 du 29.12.2011.

⁷⁴ Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, Journal officiel n° L 219 du 25.07.2014.

⁷⁵ CE, 27 juin 2016, n° 399024, *Association française des entreprises privées*, cons. 8.

saisit la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle en raison d'une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union afin d'anticiper la survenance d'une discrimination à rebours. La décision *Association française des entreprises privées*⁷⁶ réitère la position tenue par le juge administratif dans la décision *Jacob*. Cette dernière illustre ainsi l'hypothèse d'une discrimination à rebours potentielle sanctionnable uniquement par l'action commune des juges internes et européens et reflète l'articulation complexe entre le renvoi d'une question préjudicielle et celui d'une question prioritaire de constitutionnalité.

2.2.2. La décision *Jacob* : reflet de l'articulation complexe entre le renvoi d'une question préjudicielle et le renvoi d'une question prioritaire de constitutionnalité

La décision *Jacob* reflète l'articulation complexe entre le renvoi d'une question préjudicielle et le renvoi d'une question prioritaire de constitutionnalité⁷⁷ dans la perspective de neutraliser une discrimination à rebours potentielle. Dans cette affaire, le juge administratif se conforme à la décision *Melki et Abdeli*⁷⁸, rendue par la Cour de justice de l'Union européenne le 22 juin 2010, selon laquelle cette dernière accepte que les États membres instaurent une procédure de contrôle de constitutionnalité des lois avec un caractère prioritaire à la condition que plusieurs règles soient respectées. Les juridictions nationales doivent ainsi rester libres de saisir à tout moment de la procédure qu'elles jugent approprié, et même à l'issue de la procédure incidente de contrôle de constitutionnalité, la Cour de toute question préjudicielle qu'elles jugent nécessaire, d'adopter toute mesure nécessaire afin d'assurer la protection juridictionnelle provisoire des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union et de laisser inappliquée, à l'issue d'une telle procédure incidente, la disposition législative nationale en cause si elles la jugent contraire au droit de l'Union. Cette articulation entre le renvoi de la question préjudicielle et celui de la question prioritaire de constitutionnalité apparaît également dans la décision *Société Apsis*⁷⁹ rendue par le Conseil d'État le même jour que la décision *Association française des entreprises privées* et dans laquelle était en cause la constitutionnalité des mêmes dispositions du code général des impôts.

En effet, dans la décision *Société Apsis*, le juge administratif retient que « dans le cas où, à la suite de la décision de la Cour de justice de l'Union européenne rendue dans l'affaire n°

⁷⁶ Voir également : CE, 31 mai 2016, n°393881, *M.B.*

⁷⁷ Voir notamment : J. Bonnet, A. Roblot-Troizier, *Chronique de droits fondamentaux et libertés publiques*. « Quand le principe d'égalité vient perturber l'équilibre fragile de l'articulation entre QPC et question préjudicielle à la CJUE », *Nouveau Cahiers du Conseil constitutionnel*, 1^{er} oct. 2016, n° 53.

⁷⁸ CJUE, 22 juin 2010, aff. C-188/10, *Melki et Abdeli*. § 57.

⁷⁹ CE, 27 juin 2016, n°398585, *Société Apsis*.

399024, la société requérante présenterait à nouveau devant la juridiction saisie du litige la même question prioritaire de constitutionnalité, l'autorité de la chose jugée par la présente décision du Conseil d'Etat ne ferait pas obstacle au réexamen de la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts »⁸⁰. Il poursuit en précisant l'articulation entre le rôle de juge de droit commun de l'Union européenne qui incombe au juge administratif et celui de juge de la recevabilité de la question prioritaire de constitutionnalité. Il considère :

« qu'il appartiendrait alors d'abord à la juridiction saisie, soit de juger que les dispositions contestées doivent être regardées comme incompatibles avec la directive du 30 novembre 2011, en tant qu'elles ne prévoient pas de règles spécifiques pour les redistributions de bénéfices reçus par une société mère française d'une filiale établie dans l'Union européenne relevant du régime mère-fille, soit de juger qu'elles ne sont pas incompatibles avec la directive, compte tenu, le cas échéant, de la possibilité d'en donner une interprétation conforme aux objectifs de celle-ci ; qu'il lui appartiendrait ensuite d'en tirer les conséquences quant au caractère sérieux de la question prioritaire de constitutionnalité soulevée devant elle »⁸¹.

Bien que les décisions *Jacob* et *Société Apsis* semblent présenter une articulation claire entre le renvoi d'une question prioritaire de constitutionnalité et celui d'une question préjudicielle dans le but de préserver, d'une part, les exigences liées au délai de procédure de la première et d'autre part, la primauté du droit de l'Union européenne, des difficultés subsistent. En effet, selon le Professeur Vanessa Barbé, « dans l'affaire *Jacob*, un seul moyen d'inconstitutionnalité était invoqué, laissant subsister un doute en cas de multiplicité de moyens, dont certains potentiellement recevables. Ce sont les arrêts du 27 juin 2016 qui auraient dû apporter un éclairage sur l'office du juge du filtre et la concurrence des questions de constitutionnalité, mais cet éclairage n'est que partiel »⁸². Ainsi, bien que la sanction des discriminations à rebours apparaisse renforcée par la collaboration des juges, les mécanismes permettant d'aboutir à celle-ci demeurent complexes et tortueux.

⁸⁰ CE, 27 juin 2016, n°398585, *Société Apsis*, cons. 21.

⁸¹ *Ibid.*

⁸² V. Barbé, « L'enchevêtrement des contrôles de conventionnalité et de constitutionnalité », *AJDA*, n°43, 2016, p. 2448.