



## DISCRIMINATION A REBOURS :

### LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL INFLECHIT SA JURISPRUDENCE POUR PRESERVER LA SOUVERAINETE FISCALE FRANCAISE (3 AVRIL 2020)

Par Olivier Fouquet, Président de Section (h) au Conseil d'Etat

V2 07.05.20

La discrimination à rebours est celle qui conduit à traiter plus favorablement une situation intra-européenne qu'une situation française.

La tribune prémonitoire de février 2016

**LA DISCRIMINATION A REBOURS par OLIVIER FOUQUET**  
**NOUVEL OUTIL DE CONTROLE DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL ?**  
**Les 7 questions soulevées en 2016 par O Fouquet**  
**Par Olivier FOUQUET, Président de Section (h) au Conseil d'Etat**

**Le Conseil d'Etat** à la lecture des **conclusions didactiques de Mme Karin Ciavaldini rapporteur public** avait saisi le 19 décembre 2019 le Conseil constitutionnel d'une QPC portant sur la conformité à la Constitution d'une discrimination à rebours, traitant plus favorablement les situations intra-européenne que les situations purement internes.

Le Conseil constitutionnel, à la surprise générale – tout au moins pour les lecteurs des conclusions du rapporteur public devant le Conseil d'Etat sur la décision de transmission - estime cette discrimination à rebours conforme à la Constitution.

**la décision du Conseil Constitutionnel du 3 AVRIL 2020 en PDF**  
**Les commentaires du conseil constitutionnel Dossier documentaire**

Patrick Michaud a signalé à deux reprises sur EFI l'importance de cette décision en s'interrogeant sur sa portée : **revirement ou inflexion de jurisprudence ?**

Nous développons ci-après les premières réponses très pertinentes apportées par Patrick Michaud à cette question.

Même s'il ne s'agit en droit que d'un infléchissement de jurisprudence, les nouveaux critères mis en œuvre par le Conseil constitutionnel ne risquent-ils pas en fait de conduire au final à un revirement de jurisprudence ?

I- Les dispositions critiquées, sur le fondement d'une discrimination à rebours, sont celles du régime d'imposition des plus-values en report à compter du 1er janvier 2013 2

1° Un régime d'imposition des plus-values sans abattement 2

2° Mais qui n'est pas applicables aux opérations intra-européennes 3

3° Une différence de traitement discriminatoire ? 3

- II- La réponse du Conseil constitutionnel qui admet la conformité à la Constitution de la discrimination à rebours traduit-elle un revirement de jurisprudence ? 3
- 1° Une inflexion plutôt qu'un revirement ? 3
- 2° Par trois décisions précédentes, le Conseil constitutionnel avait regardé comme non conformes à la Constitution une discrimination à rebours conduisant à traiter moins favorablement les opérations internes par rapport aux opérations intra-européennes 4
- 3° Par trois autres décisions, le Conseil constitutionnel avait regardé comme conformes à la Constitution une discrimination à rebours conduisant à traiter les situations transfrontalières extracommunautaires moins favorablement que les situations intra-communautaires<sup>4</sup>
- 4° Le sens et la portée de la différence entre ces jurisprudences différentes ont été mal compris<sup>4</sup>
- III- Pourquoi un infléchissement de la jurisprudence constitutionnelle? 4
- 1° Les trois temps du raisonnement du Conseil constitutionnel<sup>5</sup>
- 2° « L'euphémisation » de la loi française a-t-elle pour effet de dénaturer son objet ou seulement de le compléter ? 5
- III- Le Conseil constitutionnel a appliqué sa nouvelle grille d'analyse à la discrimination à rebours résultant du calcul avec ou sans abattement de la plus-value imposable 6
- 1° Un raisonnement en trois temps 6
- 2° Conclusion : une discrimination à rebours résultant d'un traitement plus favorable fait aux situations intra-européennes par rapport aux situations internes est pour la première fois regardée conforme à la Constitution 7
- 3° Le Conseil constitutionnel a souhaité préserver la souveraineté fiscale française 7
- 4° La différence de traitement quant au taux d'imposition et à l'assiette est également conforme à la Constitution 7
- IV- Le raisonnement du Conseil constitutionnel n'est pas sans rappeler celui du Conseil d'Etat dans l'affaire Sté Ambulances de France 7
- V- QUEL EST L'AVENIR CONSTITUTIONNEL DE LA DISCRIMINATION A REBOURS ? 8
- 1° La décision du Conseil constitutionnel n'est pas une surprise 8
- 2° L'avenir de la jurisprudence sur la discrimination à rebours est incertain 9

**I- Les dispositions critiquées, sur le fondement d'une discrimination à rebours, sont celles du régime d'imposition des plus-values en report à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013**

**1° Un régime d'imposition des plus-values sans abattement**

L'article 17 de la loi du 29 décembre 2013 a soumis l'imposition des plus-values constituées à l'occasion d'une opération d'échange de titres au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Lorsque ces plus-values ont fait l'objet d'un report d'imposition sur le fondement des articles 92 B ou 160 du CGI, précédemment applicables, ou sur le fondement de l'article 150-0 B ter du même code, elles peuvent en outre bénéficier de l'abattement pour durée de détention prévu aux 1<sup>er</sup> et 1<sup>er</sup> quater de l'article 150-0 D du même code.

Toutefois, conformément au paragraphe III de cet article 17, cet abattement ne s'applique pas aux plus-values placées en report d'imposition avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013. En outre, par exception, conformément à la réserve d'interprétation formulée au considérant 15 de la décision du Conseil constitutionnel du 22 avril 2016 mentionnée ci-dessus, les plus-values obligatoirement placées en report d'imposition sur le fondement de l'article 150-0 B ter avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 sont imposées selon les règles d'assiette et de taux applicables au fait générateur de leur imposition.

## **2° Mais qui n'est pas applicables aux opérations intra-européennes**

Il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État, tirant les conséquences de la décision du 18 septembre 2019 n° C-662-/18 et C-672/18 de la CJUE et des règles rappelées au I-1° ci-dessus, que, lorsqu'elles sont afférentes à des opérations entrant dans le champ matériel et territorial de la directive du 19 octobre 2009, les plus-values placées en report d'imposition sur le fondement des articles 92 B, 160 ou 150-0 B ter du CGI bénéficient, en cas d'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu, de l'application de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150-0 D de ce code, quelle que soit la date à laquelle elles ont été placées en report d'imposition.

En revanche, d'une part, lorsqu'elles sont afférentes à des opérations qui n'entrent pas dans ce même champ, ces plus-values n'en bénéficient pas si elles ont été placées en report d'imposition avant le 1er janvier 2013. D'autre part, celles placées en report d'imposition après cette date, sur le fondement de l'article 150-0 B ter, n'en bénéficient qu'à concurrence de la durée de détention des titres remis à l'échange.

## **3° Une différence de traitement discriminatoire ?**

Il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, une différence de traitement, s'agissant de l'application de l'abattement pour durée de détention aux plus-values d'une opération d'échange de titres placées en report d'imposition, selon que cette opération a été réalisée dans le cadre de l'Union européenne ou qu'elle l'a été dans le cadre national ou en dehors de l'Union européenne.

## **II- La réponse du Conseil constitutionnel qui admet la conformité à la Constitution de la discrimination à rebours traduit-elle un revirement de jurisprudence ?**

### **1° Une inflexion plutôt qu'un revirement ?**

Les décisions CE QPC 19/12/2019 n° 423044 et n° 423118 (2 espèces) renvoyant au Conseil constitutionnel qui les a jointes, deux QPC ont été publiées à la RJF 03/19 n° 256, avec la conclusions K. Ciavaldini@(C 256). La décision du 3 avril 2020 ne revient pas sur la jurisprudence Sté Metro Holding France, mais illustre, pour la première fois, l'hypothèse où une discrimination à rebours, conduisant à traiter moins favorablement les relations entre ressortissants nationaux que celles entre ressortissants nationaux et ressortissants d'un autre Etat membre, n'est pas néanmoins contraire au principe d'égalité devant l'impôt dès lors que cette différence de traitement, fondée sur une différence de situation,

est en rapport direct avec l'objet de la loi française.

**2° Par trois décisions précédentes, le Conseil constitutionnel avait regardé comme non conformes à la Constitution une discrimination à rebours conduisant à traiter moins favorablement les opérations internes par rapport aux opérations intra-européennes**

Par trois décisions précédentes, le Conseil constitutionnel avait regardé comme contraire à la Constitution une discrimination à rebours conduisant à traiter, pour l'application d'un texte unique, moins favorablement les situations purement internes (et le cas échéant les situations transfrontalières extracommunautaires) que les situations intra-communautaires : [Cons. const. 03/02/2016 n°2015-5420 QPC Sté Metro Holding France SA](#), RJF 4/16 n° 366, obs. S. Austry et D. Gutmann p. 418, obs. E. Raingeard de la Blotière et Ph. Durand FR Lefebvre 8/16 inf. 2 p. 3 et Dr. fisc. 18-19/16 c. 309, obs. O. Fouquet Dr. fisc. 6/16 act. 74 (produits des titres de participation auxquels ne sont pas attachés de droits de vote) ; [Cons. const. 08/07/2016 n° 2016-553 QPC, Sté Natixis](#) : RJF 11/16 n° 998 (régime des sociétés mères et titres non assortis de droits de vote) ; [Cons. Const. 06/10/2017 n°2017-660 QPC, Sté de participations financières](#) : RJF 12/17 n°1219 (contribution de 3%).

**3° Par trois autres décisions, le Conseil constitutionnel avait regardé comme conformes à la Constitution une discrimination à rebours conduisant à traiter les situations transfrontalières extracommunautaires moins favorablement que les situations intra-communautaires**

Par trois autres décisions, le Conseil constitutionnel avait regardé comme conforme à la Constitution une discrimination à rebours conduisant à traiter, pour l'application d'un texte unique, moins favorablement les situations transfrontalières extracommunautaires que les situations intra-communautaires : [Cons. Const. 09/03/2017 n°2016-615, Epoux V.](#), RJF 6/17 n° 660 (CSG sur les revenus du patrimoine) ; [Cons. Const.13/04/2018 n°2018-699 QPC, Sté Life Sciences Holdings France](#) : RJF 7/18 n°783 (groupes fiscalement intégrés : neutralisation de la quote-part de frais et charges) ; [Cons. Const 15/11/2019 n° 2019-813 QPC, Calogero](#) : RJF 2/19 n° 159 (distributions de titres consécutives à un apport partiel d'actif).

**4° Le sens et la portée de la différence entre ces jurisprudences différentes ont été mal compris**

Il aurait été toutefois erroné de déduire de six décisions qu'une discrimination à rebours était contraire à la Constitution lorsqu'elle opposait une situation interne moins favorable à une situation intra-européenne plus favorable, mais qu'elle était conforme à la Constitution lorsqu'elle opposait une situation extracommunautaire moins favorable à une situation intra-communautaire plus favorable. En effet, à l'occasion de sa décision du [15/11/2019 n°2019-813 QPC](#) susmentionnée, le Conseil constitutionnel avait précisé le critère, commun à toutes les situations, commandant la constitutionnalité ou la non-conformité d'une discrimination à rebours résultant de la coexistence d'une règle européenne et d'une règle nationale.

**III- Pourquoi un infléchissement de la jurisprudence constitutionnelle?**

## **1° Les trois temps du raisonnement du Conseil constitutionnel**

Le raisonnement du Conseil constitutionnel, pour apprécier si une discrimination à rebours est conforme ou non à la Constitution (respect ou non du principe d'égalité devant l'impôt), se déroule en trois temps :

- 1) Le Conseil s'attache d'abord à caractériser l'état du droit et s'assure de l'existence de la discrimination alléguée. Celle-ci résulte de l'interprétation de la loi faite par le juge du fond, à la lumière des normes européennes. La confrontation de la norme française avec les exigences européennes a pour conséquence une modification de cette norme, dont résulte la discrimination contestée. Le Conseil constitutionnel tire toutes les conséquences de cette mutation de la norme d'origine et considère qu'elle fait également évoluer l'objet de la loi. Ce point est important, puisque dans le contrôle du respect du principe d'égalité, le Conseil s'assure de la rationalité de la différence de traitement instaurée en la rapportant à l'objet de la loi et en vérifiant que la différence de situation censée justifier cette différence de traitement est bien également en rapport avec cet objet de la loi.

- 2) Une telle évolution de l'objet de la loi serait, par construction, toujours de nature à justifier la différence de traitement établie au profit des situations européennes, puisque cette différence de traitement est uniquement motivée par l'exigence de respect du droit de l'Union européenne qu'intègre ce nouvel objet de la loi. Il pourrait en aller ainsi alors même que l'intervention du droit de l'Union européenne ferait perdre tout sens au dispositif initial.

- 3) C'est pourquoi, dans un deuxième temps de son raisonnement, le Conseil s'attache à identifier l'objet initial de la loi. Ceci lui permet de s'assurer qu'il n'y a pas une incompatibilité radicale entre ce qu'a entendu faire, initialement, le législateur français et ce qu'est devenue la loi une fois que le droit européen l'a faite évoluer. Le Conseil procède donc à un contrôle de l'absence de dénaturation, par le droit européen, de l'objet initial de la loi.

- 4) Dans le troisième et dernier temps de son raisonnement, le Conseil constitutionnel examine, classiquement, si une différence de situation ou un intérêt général est susceptible, au regard de l'objet « européenisé » de la loi, de justifier la différence de traitement instaurée. Cette étape du raisonnement est toutefois largement déterminée par la nature-même de la discrimination en cause : il s'agit de réserver un traitement plus favorable à certaines situations européennes au regard d'un objet de la loi qui vise, justement, à assurer le respect de la norme européenne.

## **2° « L'europeanisation » de la loi française a-t-elle pour effet de dénaturer son objet ou seulement de le compléter ?**

En résumé, si la mise en œuvre de la règle européenne aboutit à une dénaturation de l'objet initial de la loi nationale, après son « europeanisation », le nouvel objet « europeanisé » qui est unique, vaudra aussi bien pour les situations nationales que pour les situations intra-communautaires. Une discrimination pratiquée entre ces situations est contraire au principe de l'égalité devant l'impôt.

Si, en revanche, la mise en œuvre de la règle européenne n'aboutit pas à une dénaturation de l'objet initial de la loi nationale, dès lors qu'elle poursuit le même objet, l'objet initial

demeure mais il est poursuivi avec des gradations différentes selon qu'il s'agit de situations nationales ou de situations intra-communautaires. Dans ce cas, la différence de situation, s'agissant d'un objet unique poursuivi avec une variante nationale et une variante européenne, justifie, le cas échéant, une différence de traitement en rapport avec l'objet de la loi.

### **III- Le Conseil constitutionnel a appliqué sa nouvelle grille d'analyse à la discrimination à rebours résultant du calcul avec ou sans abattement de la plus-value imposable**

#### **1° Un raisonnement en trois temps**

Le Conseil constitutionnel a ainsi analysé le cas d'espèce qui lui était soumis dans la présente affaire :

- 1) Après avoir rappelé sa formule de principe relative au principe d'égalité devant la loi (paragr. 9 de sa décision) et présenté l'état du droit résultant des dispositions contestées et de l'intervention du droit européen (paragr. 10 à 11), le Conseil constitutionnel a, dans le premier temps de son raisonnement, constaté l'existence d'une différence de traitement s'agissant de l'application de l'abattement pour durée de détention aux plus-values d'une opération d'échange de titres placées en report d'imposition, selon que l'opération a été réalisée ou non dans le cadre de l'Union européenne (paragr. 12). En effet, l'abattement est total dans le cadre de l'Union européenne alors qu'il n'est pas applicable ou seulement partiel pour les opérations nationales ou réalisées en dehors de l'Union européenne.
- 2) S'agissant, en deuxième lieu, de l'objet initial des dispositions législatives en cause et d'une éventuelle dénaturation de cet objet résultant de l'intervention du droit européen, le Conseil estime que l'objet initial des régimes juridiques de report d'imposition est de garantir une certaine neutralité fiscale aux opérations d'échange de titres pour éviter que le contribuable soit contraint de céder les titres échangés pour payer l'impôt (paragr. 13). À cet égard, les dispositions contestées se bornent à adapter ces régimes à l'évolution de la fiscalité sur les plus-values, sans remettre en cause, cet objet initial. Quant au droit de l'Union européenne, il impose seulement, pour les opérations européennes d'échange de titres, un renforcement du régime de neutralité fiscale qui s'y applique (même paragr.). Or, l'objet initial des dispositions étant justement d'assurer, à travers le temps, une certaine neutralité fiscale des opérations d'échange de titres, le renforcement de cette neutralité fiscale, au profit des seules opérations européennes, ne peut en aucun cas constituer une dénaturation de cet objet initial : l'intervention du droit européen n'a en rien fait perdre sa logique au dispositif d'origine (paragr. 14).
- 3) Dans la troisième et dernière phase de son raisonnement, le Conseil a, classiquement, observé que la différence de traitement contestée reposait sur une différence situation, au regard de l'objet de la loi ainsi « européanisée », entre d'une part les opérations d'échange de titre nationales ou extra-communautaires et d'autre part celles relevant du droit de l'Union européenne (paragr. 14). Cette différence de traitement étant également en rapport avec l'objet de la loi exposé précédemment, le grief tiré de la méconnaissance

du principe d'égalité devant la loi ne pouvait prospérer.

**2° Conclusion : une discrimination à rebours résultant d'un traitement plus favorable fait aux situations intra-européennes par rapport aux situations internes est pour la première fois regardée conforme à la Constitution**

Le Conseil constitutionnel a ainsi jugé, pour la première fois, qu'une discrimination à rebours au titre de laquelle des situations nationales sont traitées moins favorablement que des situations européennes, n'était pas, en soi, contraire au principe d'égalité devant la loi. Elle ne le serait que s'il résultait de l'intervention du droit européen une dénaturation de l'objet initial du dispositif qui perdrait ainsi toute logique. Rien ne distingue donc, sur ce point, les discriminations à rebours au sens de la présente espèce des discriminations opérées par le droit français entre les situations européennes et les situations non-européennes.

**3° Le Conseil constitutionnel a souhaité préserver la souveraineté fiscale française**

Le critère ainsi adopté montre le souci du Conseil constitutionnel de préserver la souveraineté fiscale de la France sur les situations uniquement nationales, puisque sinon ces dernières n'auraient jamais pu connaître un traitement différent des situations européennes correspondantes. On rappellera, à cet égard, que la CJUE refuse au contribuable d'un État membre le droit d'exciper du droit de l'Union européenne pour contester le fait que son État de résidence réserve un traitement fiscal plus favorable aux non-résidents. Aux yeux de la Cour, cette situation de discrimination à rebours ne caractérise en effet pas une restriction aux libertés de circulation protégées par l'Union européenne dès lors, au contraire, qu'elle incite et favorise l'entrée de capitaux ou d'agents économiques dans cet État : [CICE 16/06/1994 aff. 132/93, Steen : Rec. I-2715.](#)

**4° La différence de traitement quant au taux d'imposition et à l'assiette est également conforme à la Constitution**

L'un des requérants contestait également le fait que, compte tenu de la réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 22/04/2016 n° 2016-538 QPC, le taux d'imposition et l'assiette applicables aux plus-values d'échanges de titres placées en report d'imposition obligatoire avant le 1er janvier 2013 différaient selon que l'opération d'échange de titres entraînait ou non dans le champ de la directive « Fusion ».

Le Conseil constitutionnel a constaté qu'en tout état de cause (compte tenu de la rédaction des décisions de renvoi du CE), si la différence de traitement alléguée était caractérisée, elle serait, pour les mêmes motifs que ceux présentés au I. , fondée sur la différence de situation existante entre les opérations d'échange de titres européennes et les autres et en rapport avec l'objet de la loi qui l'instaurerait (paragr. 15). Le Conseil constitutionnel a donc également écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi.

**IV- Le raisonnement du Conseil constitutionnel n'est pas sans rappeler celui du Conseil d'Etat dans l'affaire Sté Ambulances de France**

Le souci de préserver la souveraineté fiscale française qu'a eu le Conseil constitutionnel ressort très nettement du commentaire autorisé qui accompagne la décision. Il s'agit d'éviter qu'une différence de traitement résultant d'un sort plus favorable fait aux situations intra-européennes qu'aux situations purement internes, ne débouche automatiquement sur une discrimination à rebours non conforme à la Constitution.

Le raisonnement du Conseil constitutionnel n'est pas sans rappeler celui du Conseil d'Etat dans l'affaire [Conseil d'Etat, , 30/01/2013, 346683Sté Ambulances de France](#) : RJF 4/13 n° 392, chronique E. Bokdam-Tognetti p. 331, concl. Claire Legras BDCF 4/13 n°42, obs. O. Fouquet Dr. fisc. 10/13 c. 185. Dans cette affaire, la question posée était la suivante : dès lors que le législateur, par un texte unique, applicable tant aux opérations entre sociétés françaises qu'aux opérations entre sociétés de différents Etats membres, n'a pas entendu traiter moins favorablement les premières opérations que les secondes, le juge doit-il se référer à la directive pour interpréter un texte dont la lettre est contraire à celle-ci ? Si le Conseil d'Etat avait choisi de se référer à la directive, il aurait été en contradiction avec sa jurisprudence sur le texte clair. Selon cette jurisprudence, dès lors que le texte à appliquer est clair et que sa lettre n'autorise pas d'autre interprétation, le juge doit appliquer la lettre du texte, même si, par suite d'une erreur de rédaction des auteurs du texte, elle s'avère contraire à l'intention du législateur telle qu'elle résulte des travaux parlementaires ([par exemple CE 23 décembre 2011 n° 334584, Département du Nord: publié au Lebon T](#)).

Dès lors que le litige à régler est de pur droit interne, le juge national n'est pas tenu de respecter la directive. Même si le législateur a eu l'intention d'appliquer la directive aux opérations purement françaises, le juge ne peut que constater qu'en posant une condition expresse ne figurant pas dans la directive, le législateur a pris une disposition spécifique aux opérations purement françaises. Le paradoxe est que, par un tel jugement, le Conseil d'Etat fait nécessairement ressortir que le texte unique, en tant qu'il s'applique aux opérations entre sociétés de différents Etats membres, n'est pas conforme à la directive, ce qui conduirait, dans une telle hypothèse, le juge à l'écarter.

Dans l'hypothèse d'un texte unique applicable aux deux catégories d'opérations, la jurisprudence Leur-Bloem ne joue donc que si le texte permet une interprétation conforme à la directive (c'est-à-dire, selon la formule de Pierre Collin dans ses conclusions au BDCF 10/11 n° 110, si le texte « laisse le champ libre à une interprétation plus large »). La jurisprudence sur l'interprétation neutralisante (CE 22 décembre 1989 n° 86113 ass., Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier : RJF 2/90 n° 130 avec concl. M<sup>me</sup> M.-D. Hagelsteen p. 80) n'est pas seulement mise en œuvre quand la lettre du texte à interpréter est obscure. Elle est également mise en œuvre quand la lettre du texte autorise une interprétation conforme à la directive. Cette jurisprudence a pour effet de préserver la souveraineté fiscale du législateur français qui peut disposer pour les situations purement interne différemment et moins favorablement que pour les situations intra-européennes.

## V- QUEL EST L'AVENIR CONSTITUTIONNEL DE LA DISCRIMINATION A REBOURS ?

1° La décision du Conseil constitutionnel n'est pas une surprise

Dans le commentaire que nous avons consacré sur EFI à la décision SA Metro Holding France du 03/02/2016 (« La discrimination à rebours : nouvel outil de contrôle du Conseil constitutionnel ? Les 7 questions », avons déjà relevé parmi les incertitudes qui entachaient l'avenir de cette jurisprudence, deux incertitudes majeures :

1- La prise en compte insuffisante par le Conseil constitutionnel du principe de territorialité de l'impôt ;

2- L'existence éventuelle d'un intérêt général neutralisant l'inconstitutionnalité de la discrimination à rebours.

La décision du Conseil constitutionnel du 03/04/2020 consacre exactement les incertitudes [de la jurisprudence SA Metro Holding France que nous avons annoncées aux lecteurs d'EFI](#) qui ne devraient donc pas, à la différence d'autres commentateurs, s'étonner de la solution.

**2° L'avenir de la jurisprudence sur la discrimination à rebours est incertain**

Pour autant, le critère du Conseil d'Etat (texte français applicable aux situations internes et contenant des dispositions incompatibles avec le droit européen) est plus simple que le critère subtil retenu par le Conseil constitutionnel : « européenisation » du texte français ayant pour effet de dénaturer l'objet de la loi (discrimination à rebours non conforme à la Constitution), soit seulement de le compléter (discrimination à rebours conforme à la Constitution). Dans ces conditions, il est difficile de prévoir l'avenir constitutionnel de la discrimination à rebours, car le critère de conformité apparaît aujourd'hui largement subjectif.

Dès lors, l'infléchissement de la jurisprudence constitutionnelle pourrait ressembler à un revirement de jurisprudence si le critère de la dénaturation de l'objet de la loi française était apprécié trop strictement. Jusqu'où ira en effet le souci légitime manifesté par le Conseil constitutionnel de préserver la souveraineté fiscale française ? Il faudra attendre de nouveaux développements jurisprudentiels pour y voir plus clair.