

# Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt

Olivier FOUQUET - Président honoraire de la section des finances du Conseil d'État  
NOUVEAUX CAHIERS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL N° 33 (DOSSIER : LE  
CONSEIL CONSTITUTIONNEL ET L'IMPÔT) - OCTOBRE 2011

---

1 - Le principe d'égalité devant l'impôt comporte deux branches : d'une part le principe d'égalité devant la loi fiscale (article 6 de la déclaration des droits de 1789), et d'autre part le principe d'égalité devant les charges publiques (article 13 de la même déclaration).

Le Conseil constitutionnel a indiqué la portée du principe d'égalité dans ses deux branches. Les critères qu'il a posés, repris avec constance dans sa jurisprudence, sont devenus classiques. Le Conseil d'Etat les a d'ailleurs intégrés dans sa propre jurisprudence.

Le principe d'égalité devant la loi fiscale ne fait pas obstacle 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 qu'il établit.

Le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que des situations différentes fassent l'objet de solutions différentes. Il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives (c'est à dire les règles d'assiette), en fondant son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Mais cette appréciation ne doit pas entraîner une rupture d'égalité devant les charges publiques : notamment l'impôt de doit pas revêtir un caractère confiscatoire ou faire peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives.

La distinction entre les deux branches du principe d'égalité devant l'impôt n'est pas toujours aisée. Les parlementaires ou les contribuables dans leurs recours invoquent simultanément les deux branches. Dans l'un et l'autre cas, le raisonnement du Conseil constitutionnel comporte des éléments comparatifs. La différence tient sans doute à ce que le principe d'égalité devant la loi fiscale implique d'abord de procéder à une comparaison (par exemple Cons. const. 18 octobre 2010, n° 2010-58 QPC, Procos et a : taxe sur les surfaces commerciales, la décision distingue les magasins intégrés des magasins franchisés), alors que le principe d'égalité devant les charges publiques implique largement une appréciation intrinsèque de la situation du contribuable (par exemple Cons. const., 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, M<sup>me</sup> Boisselier, *Constitutions* 2011. 249, obs. A. Barilari : imposition du contribuable d'après les éléments e son train de vie en application de l'article 168 du CGI : obs. O. Fouquet Dr. Fisc. 4/11 act. 30, obs. Pelletier Dr. fisc. 7/11 comm. 219).

Lorsqu'il est saisi du principe d'égalité devant l'impôt dans ses deux branches, le Conseil constitutionnel opère les contrôles successifs suivants :

- il circonscrit les spécificités de la situation examinée pour déterminer si la différence de traitement peut être justifiée par une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi ;

- il recherche la raison d'intérêt général en rapport direct avec la loi qui pourrait justifier une différence de traitement ;

- il examine, de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, le caractère objectif et rationnel des critères qui fondent la différence de traitement en fonction des buts que le législateur se propose ;
- il contrôle, toujours de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, l'éventuelle rupture manifeste d'égalité devant ces charges.

**2** - La définition de critères clairs facilite la mise en oeuvre du principe d'égalité. Néanmoins, cette application s'avère particulièrement délicate en matière fiscale. Le droit fiscal est par essence un droit inégalitaire. Ce caractère inégalitaire tient à l'histoire même des impôts auxquels les législateurs ont assigné des objectifs qui ont varié dans le temps. La progressivité du barème fait partie des caractéristiques constitutionnelles de l'impôt sur le revenu. En revanche elle n'est pas inhérente à la CSG qui, bien que ressortissant à la catégorie des impôts de toute nature, est issue en partie de l'ancienne cotisation ouvrière d'assurance maladie. Le droit fiscal est par ailleurs un instrument de la politique économique du gouvernement. Certaines de ses dispositions sont donc incitatives et par construction inégalitaires. Le Conseil constitutionnel reconnaît la validité des mesures d'incitation, résultant de l'octroi d'avantages fiscaux, dès lors qu'elles sont fondées sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés (Cons. const., 29 avr. 2011, n° 2011-121 QPC, *S<sup>ie</sup> Unilever France*, *Constitutions* 2011. 380, obs. A. Barilari : application du taux réduit de la TVA aux corps gras alimentaires d'origine laitière et non aux margarines et graisses végétales ; Cons. const., 28 juill. 2011, n° 2011-638 DC, *AJDA* 2011. 1596, *LFR* 2011, cdt 24 : crédit d'impôt en faveur du développement de l'intéressement salarié). Il admet également que le législateur a pu exclure d'une mesure générale de réduction des « dépenses fiscales » (dénommées de façon déformante « niches fiscales ») certains dispositifs tels que ceux en faveur du logement social outre-mer afin de ne pas affaiblir leur caractère incitatif (Cons. const. 28 décembre 2010 n° 2010-622 DC, *LF* pour 2011, cdt 24).

**3** - On comprend que, dans ces conditions, l'appréciation du caractère inégalitaire de la situation, puis celle de la justification de l'inégalité si elle est avérée, se révèle assez fréquemment difficile. Contrairement à ce qu'auraient souhaité certains parlementaires ou contribuables, le Conseil constitutionnel se refuse à apprécier les effets globaux du système fiscal pris dans son ensemble, car il ne serait pas en mesure de le faire. Il contrôle le respect du principe d'égalité pour chaque imposition prise isolément (Cons. const., 17 sept. 2010, n° 2010-28 QPC, *Association sportive Football Club de Metz*, *D.* 2011. 703, obs. Centre de droit et d'économie du sport, Université de Limoges ; *Constitutions* 2011. 101, obs. A. Barilari : refus de comparer les entreprises assujetties à la taxe sur les salaires et celles soumises à la TVA sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires, alors que la contestation de la taxe sur les salaires a été dès l'origine fondée sur cette comparaison ; Cons. const., 29 sept. 2010, n° 2010-44 QPC, *M et M<sup>me</sup> Mathieu*, *D.* 2010. 2620, note J.-P. Feldman ; *ibid.* 2011. 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *Constitutions* 2011. 99, obs. C. de La Martinière : refus de comparer l'ISF et l'impôt sur le revenu). Le seul assouplissement est relatif au cas d'impositions étroitement liées, comme ce fut le cas pour les trois CSG assises respectivement sur les salaires, les revenus de remplacement et les revenus du patrimoine (*LF* pour 1991).

L'appréciation de la violation du principe d'égalité est d'autant plus nuancée que le Conseil constitutionnel, comme d'ailleurs aujourd'hui la CJUE s'agissant de la mise en oeuvre des quatre libertés communautaires, prend en considération l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale. Il a admis, sous réserve de l'élimination d'une éventuelle double imposition, la constitutionnalité de l'article 155 A du CGI qui autorise l'administration fiscale à imposer en France la rémunération allouée en contrepartie de la prestation fournie en France par un artiste ou un sportif, résident ou non résident, mais que l'organisateur verse à un tiers établi dans un autre pays (Cons. const., 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, *Moreau*, *Constitutions* 2011. 245, obs. C. de la Martinière). Certains commentateurs (E. Meyer et G.-H. Boucheron : *Dr. fisc.* 14/11) rapprochant la décision relative à l'article 155 A de celle du 21 janvier n° 2010-88 QPC, *M<sup>me</sup> Boisselier*, *Constitutions* 2011. 249, obs. A. Barilari, relative à l'article 168 du même code, se sont interrogés sur le sort différent fait dans les deux cas au contribuable quant à la faculté d'apporter la preuve contraire. Mais l'appréciation du Conseil constitutionnel nous paraît inspirée par une analyse réaliste de deux situations différentes. Dans le cas de l'article 155 A, il s'agit d'imposer en France une somme déterminée, contrepartie d'une prestation effectivement fournie, mais qui a été versée à l'étranger dans un but d'évasion fiscale. Dans le cas de l'article 168, il s'agit d'éviter qu'un contribuable, imposé sur des bases forfaitaires de train de vie éventuellement supérieures à ses revenus réels déclarés alors qu'il n'a pratiqué aucune évasion fiscale, soit surimposé par

rapport à la situation qui serait celle d'un contribuable disposant des mêmes revenus et imposé dans les conditions de droit commun.

D'un point de vue strictement fiscal, le Conseil constitutionnel, admettant que la nouvelle « exit tax » instituée par la LFR pour 2011 ne portait pas atteinte au principe d'égalité devant l'impôt dans ses deux branches (Cons. const., 28 juill. 2011, n° 2011-638 DC, *AJDA* 2011. 1596), a indirectement conforté la règle de la territorialité de l'impôt (imposition en France des plus-values latentes obtenues dans notre pays). Or, la jurisprudence récente de la CJUE prend davantage en considération que par le passé la nécessité pour les États membres de préserver leur matière imposable.

Ajoutons, pour compléter l'édifice complexe du contrôle constitutionnel du principe d'égalité devant l'impôt, que le Conseil constitutionnel ne se reconnaît pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement. Il n'a pas à rechercher si les objectifs que s'est assigné le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé. La modification du barème de l'ISF échappe ainsi au contrôle de constitutionnalité, sous réserve d'une erreur manifeste d'appréciation commise par le législateur (Cons. const., 28 juill. 2011, n° 2011-638 DC, *AJDA* 2011. 1596, LRF 2011, cdt 19).

4 - Les commentateurs spécialisés en droit fiscal avaient fondé de grandes espérances dans la mise en application en 2010 du mécanisme de la question prioritaire de constitutionnalité, tant il leur semblait que certaines dispositions anciennes du CGI étaient devenues inadaptées à l'interprétation moderne de règles de l'Etat de droit. La décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009 n° 2009-599 DC, LF pour 2010 (*AJDA* 2010. 4 ; *ibid.* 277, note W. Mastor ; *D.* 2010. 1508, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *Constitutions* 2010. 277, obs. A. Barilari ; *ibid.* 281, obs. A. Barilari ; *ibid.* 283, obs. A. Barilari), déclarant contraire à la Constitution la contribution carbone dans son ensemble, leur avait donné des ailes. Cette invalidation était en effet un coup de tonnerre dans le ciel fiscal. Son éventualité n'avait pas été sérieusement envisagée par le gouvernement après consultation de ses conseils habituels. Elle affectait une mesure phare du « Grenelle de l'environnement ». Les motifs de l'invalidation avaient surpris. Le désaccord avec le Parlement portait sur les conséquences à tirer de l'existence d'un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre. Cette existence justifiait aux yeux du Parlement l'exemption des industries polluantes. Pour le Conseil constitutionnel, en revanche, alors que le régime des quotas payants ne devait entrer en vigueur qu'en 2013 et progressivement jusqu'en 2027, l'exemption des industries polluantes conduisait à exonérer de la contribution 93 % des émissions de dioxyde de carbone d'origine industrielle, hors carburant. Ce régime d'exemption était contraire à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et créait une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. La majorité des spécialistes, frappés par l'analyse économique du Conseil constitutionnel, en avaient déduit que le Conseil était prêt à accroître son contrôle du principe de l'égalité devant l'impôt, en s'immisçant davantage que par le passé dans la « gestion législative ».

La stabilité de la jurisprudence du Conseil constitutionnel saisi de questions prioritaires de constitutionnalité a montré que la décision invalidant la taxe carbone était relative à un cas extrême qui n'avait que peu de chances de se renouveler de façon habituelle.

La création d'une imposition nouvelle de l'importance de la taxe carbone n'est pas en effet le cas le plus fréquent. A l'inverse, la création de la contribution économique territoriale (CET) par la loi de finances pour 2010 n'a pas été faite ex nihilo. La CET a repris beaucoup d'éléments de la précédente taxe professionnelle dont les réformes successives avaient été contrôlées par le Conseil constitutionnel. Les risques constitutionnels avaient pu dans ces conditions être correctement évalués, de sorte que, pour l'essentiel, la constitutionnalité du nouvel impôt a été validée, à l'exception du régime des titulaires de BNC employant moins de cinq salariés (Cons. const. 29 décembre 2009 n° 2009-599 DC, LF pour 2010, préc.).

Le plus souvent le Conseil constitutionnel est saisi par les parlementaires de réformes partielles d'impositions existantes. Par ailleurs, lorsqu'il est saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité, cette question porte sur une disposition législative précise. Dans une telle hypothèse, il est pratiquement exclu que le Conseil constitutionnel puisse procéder, à l'occasion de sa saisine, à l'examen de la constitutionnalité globale de l'imposition dont procède la disposition qui lui est déférée. Il n'en aurait d'ailleurs pas les moyens.

Prenons l'exemple de l'ISF. Les décisions du Conseil constitutionnel du 29 septembre 2010 n° 2010-44 QPC, M. et M<sup>me</sup> Mathieu, préc. et du 11 février 2011 n° 2010-99 QPC, M<sup>me</sup> Noblins, ont indiqué que l'assiette de cet impôt est composée de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables du foyer fiscal « qu'ils soient ou non productifs de revenus » et que la prise ne compte de la capacité contributive n'implique pas que seuls les biens productifs de revenus entrent dans l'assiette de cet impôt. Cette analyse, au demeurant difficilement contestable au regard de l'objet de l'impôt, pourrait certes conduire à s'interroger sur la constitutionnalité globale de l'ISF, tant les exonérations et abattements se sont multipliés depuis sa création, faisant douter des critères objectifs et rationnels sur lesquels est désormais fondée l'assiette cet impôt (cf. obs. O. Fouquet Dr. fisc. 42-43/10 act.398). Mais comment le Conseil constitutionnel pourrait-il appréhender cette question globale ? S'il s'agissait de soumettre au Conseil constitutionnel un impôt nouveau sur le patrimoine, avec l'assiette de l'actuel ISF, la question pourrait sans doute être débattue. Mais l'ISF est un impôt qui a donné lieu à de nombreuses saisines de l'ISF, tant ses aménagements ont été nombreux. L'exemple du plafonnement est caractéristique. D'abord le déplafonnement partiel du plafonnement de l'ISF (Cons. const. 11 février 2011 n° 2010-99 QPC, M<sup>me</sup> Noblins). Ensuite le bouclier fiscal au taux de 60 % puis le bouclier fiscal au taux de 50 % avec une modification de son contenu (Cons. const. 16 août 2007 n° 2007-555 DC, loi TEPA, D. 2008. 2025, obs. V. Bernaud et L. Gay). Puis, la modification du calcul du contenu du bouclier (Cons. const. 29 décembre 2009 n° 2009-600 DC, LRF pour 2009, AJDA 2010. 7 ; *Constitutions* 2010. 277, obs. A. Barilari ; *ibid.* 283, obs. A. Barilari). Enfin la suppression pour l'essentiel du bouclier, liée à la réforme du barème (Cons. const. 28 juillet 2011 n° 2011-638 DC, LFR pour 2011, préc.). Dans ces conditions, on voit mal le Conseil constitutionnel aller au-delà de la disposition qui lui est soumise, sans empiéter sur les choix d'opportunité du législateur, même si ceux-ci, ramassés sur une courte période, apparaissent former a posteriori un ensemble incohérent.

**5** - En définitive, comment faut-il apprécier la mise en oeuvre du principe d'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel ? Il serait à notre avis erroné de ne tenir compte que des décisions d'invalidation ou de validation avec réserves. Certes, celles-ci ne sont pas négligeables. Elles interviennent régulièrement en cas de saisine parlementaire. Elles existent également en cas de question prioritaire de constitutionnalité : Cons. const. 14 octobre 2010 n° 2010-52 QPC, C<sup>ie</sup> agricole de la Crau, D. 2011. 529, chron. N. Maziau ; *ibid.* 1713, obs. V. Bernaud et L. Gay ; *RFDA* 2011. 353, étude G. Eveillard ; *Constitutions* 2011. 361, obs. A. Cappello ; *RTD civ.* 2011. 90, obs. P. Deumier (prélèvement supplémentaire injustifié sur les bénéficiaires qui n'était pas imposé aux sociétés comparables) ; Cons. const. 18 octobre 2010 n° 2010-57 QPC, S<sup>te</sup> SITA FD, AJDA 2010. 1969 (TGAP : traitement différent injustifié des déchets inertes selon la catégorie d'installations de stockage) ; Cons. const. 21 janvier 2011 n° 2010-88 QPC, M<sup>me</sup> Boisselin, préc. (article 168 du CGI relatif à l'imposition d'après les éléments du train de vie) ; Cons. const. 4 février 2011 n° 2010-97 QPC, S<sup>te</sup> Laval Distribution, AJDA 2011. 246 ; *AJCT* 2011. 193, obs. F. Scanvic (taxe sur l'électricité : non application injustifiée de l'exonération bénéficiant aux consommateurs finaux ayant souscrit une puissance supérieure à 250 kVA, lorsqu'ils ont conclu avec une commune une convention de fourniture d'électricité avant le 5 décembre 1984). Mais tout aussi importantes sont les décisions validant une disposition par les implications qu'elles contiennent « en creux ». La décision Cons. const. 29 septembre 2010-44 QPC, M. et M<sup>me</sup> Mathieu, admet la distinction, s'agissant de l'ISF, entre les concubins notoires et les personnes ne vivant pas en concubinage notoire, et cette distinction pourrait le cas échéant être appliquée à d'autres impôts. La décision du 18 octobre 2010 n° 2010-58 QPC, Procos et a., préc., distingue, pour la taxe sur les surfaces commerciales, entre les établissements intégrés et les magasins franchisés et cette distinction pourrait le cas échéant être utilisée dans d'autres domaines, tel que l'urbanisme commercial. La décision Cons. const. 13 janvier 2011 n° 2010-84 QPC, SNC Eiffage construction Val de Seine, en validant la cotisation de 2 % à laquelle sont assujettis les employeurs qui n'ont pas suffisamment investi dans la construction, admet de façon générale le mécanisme en deux temps (contribution facultative et à défaut imposition) qui existe par ailleurs dans d'autres secteurs. La décision Cons. const. 29 avril 2011 n° 2011-121 QPC, S<sup>te</sup> Unilever France, *Constitutions* 2011. 380, obs. A. Barilari, fixe les critères qui permettent d'appliquer le taux réduit de la TVA et a contrario de refuser son application.

Nous pouvons témoigner, à titre personnel, en tant que président de la Section des Finances du Conseil d'Etat pendant près de sept années, de quel poids pèse aujourd'hui la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur les délibérations des sections administratives et de l'assemblée générale du Conseil d'Etat. Le Gouvernement attend aujourd'hui de la Haute assemblée, lors de l'examen des textes qu'il lui soumet, un

diagnostic précis sur les risques constitutionnels encourus par les projets présentés. En matière fiscale, le respect du principe de l'égalité devant l'impôt est une préoccupation prioritaire. Si, comme nous l'avons exposé, l'appréciation est souvent délicate pour le Conseil constitutionnel, elle l'est encore plus pour le Conseil d'Etat qui s'efforce de rester en phase avec la jurisprudence constitutionnelle et d'ailleurs y réussit le plus souvent.

La Section du Contentieux du Conseil d'Etat, lorsqu'elle est saisie compétemment d'un recours contre une délibération de la Polynésie française ou de la Nouvelle-Calédonie, contre un texte réglementaire ou une circulaire, par un requérant qui invoque la violation du principe d'égalité devant l'impôt, a transposé exactement dans sa propre jurisprudence les critères définis par le Conseil constitutionnel : CE 30 décembre 2002 n° 218242, syndicat national des entrepreneurs de spectacles, *Lebon* : RJF 2/03 n° 354 ; CE 3 avril 2006 n° 288982, S<sup>te</sup> Brasserie de Tahiti : RJF 6/06 n° 882 ; CE 16 octobre 2009 n° 305986, Président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, *Lebon* : RJF 1/10 n° 42.

En conclusion, il nous semble ressortir des éléments que nous avons évoqués, que la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'égalité devant l'impôt joue un rôle devenu considérable dans l'élaboration de la norme législative fiscale. Cette influence se mesure moins aux véhicules législatifs qui sont tombés dans le ravin de l'inconstitutionnalité, qu'à ceux qui n'y sont pas tombés. Certes certains praticiens, surtout depuis l'entrée en vigueur de la procédure de la question prioritaire de constitutionnalité, ont tendance à penser que le Conseil constitutionnel ne va pas suffisamment loin dans son contrôle. Mais, outre qu'il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de se substituer au législateur, les contraintes qui pèsent aujourd'hui sur sa jurisprudence et que nous avons rappelées, rendent son appréciation plus délicate. La stabilité de la jurisprudence du Conseil constitutionnel dans la mise en oeuvre de critères clairement définis apparaît à cet égard comme un avantage important pour les différents acteurs du jeu constitutionnel. La jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel est devenue une vraie jurisprudence qui irrigue non seulement l'élaboration de la norme fiscale, mais aussi son application.