

Le contrôle de constitutionnalité des lois et la recherche de l'égalité fiscale

JIN Banggui

Faculté de Droit et de Science Politique, Aix-Marseille Université

En tant qu'enseignant-chercheur de nationalité étrangère travaillant dans une université française depuis une quinzaine d'années, le phénomène le plus extraordinaire que j'ai pu constater en droit constitutionnel français, c'est l'importance du rôle joué par le Conseil constitutionnel dans la transformation de la notion de Constitution en France. En effet, grâce au développement de la jurisprudence du conseil constitutionnel, la Constitution devient « un acte vivant, un acte ouvert à la création continue de droits et libertés, comme à l'élargissement du principe constitutionnel le plus sollicité, le principe d'égalité ¹».

N'étant plus intouchable, l'œuvre législative se soumet depuis un peu plus un demi-siècle au contrôle du Conseil constitutionnel en matière fiscale comme dans d'autres domaines.

En matière fiscale, l'égalité fiscale, la légalité de l'impôt et la nécessité de l'impôt constituent les trois principaux principes dont le respect par le législateur est veillé par le juge constitutionnel.

En cette matière, si le législateur demeure libre de fixer les règles essentielles, que ce soit pour la détermination de l'assiette, du taux et les modalités de recouvrement d'une imposition², ou pour la définition du champ d'application d'un avantage fiscal³, il est de temps en temps rappelé à l'ordre par le juge constitutionnel lorsqu'il s'écarter des exigences des principes de valeur constitutionnelle, et en particulier de celles de l'égalité fiscale.

L'égalité, justement, est l'un des principes de valeur constitutionnelle, pour ne pas dire le principe, les plus sollicités dans le contentieux constitutionnel. C'est également en se basant sur ce principe et en matière fiscale que le juge constitutionnel a permis, avec bien entendu sa décision du 16 juillet 1971 (Liberté d'association)⁴, à la France d'entrer dans une nouvelle aire du contrôle constitutionnel. Nous pensons naturellement à la fameuse décision du 27 décembre 1973 (Taxation d'office)⁵, dans laquelle le Conseil constitutionnel fonde son contrôle pour la première fois sur la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Les sources du principe d'égalité sont multiples, ce qui est une particularité de la Constitution française qui montre combien le peuple français est attaché à l'égalité. Ce principe est en effet mentionné à plusieurs reprises dans la Constitution de 1958 ainsi que dans les textes auxquels renvoie son préambule⁶.

¹ D. Rousseau, *Droit du contentieux constitutionnel*, Paris, Montchrestien, 9^e édition, p.449.

² Voir, l'article 34 de la Constitution de 1958 ; Cons. Const. 8 janv. 1991, n°90-283 DC §43.

³ Cons. Const. 30 déc. 1987, n° 87-237 DC §11.

⁴ Cons. Const. 16 juillet 1971, n° 71-44 DC.

⁵ Cons. Const. 27 déc. 1973, n° 73-51 DC.

⁶ A cet égard, voir F. Mélin-Soucramanien, *le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Quelles perspectives pour la question prioritaire de constitutionnalité ?* Cahiers du Conseil constitutionnel n°29, octobre 2010, pp. 91 et 92. On peut citer à titre d'exemple : dans la Déclaration de 1789,

En ce qui concerne le contrôle du principe d'égalité, la pratique du Conseil semble permettre de distinguer deux degrés d'intensité différents de contrôle⁷. D'une part, le Conseil exerce un « contrôle strict »⁸ lorsqu'il s'agit des discriminations expressément interdites par la Constitution. Ce sont des discriminations fondées sur l'origine, la race, la religion, les croyances et le sexe. Dans ce cas, le Conseil conclut toujours à la non-conformité à la Constitution de la disposition législative contrôlée. D'autre part, lorsqu'il est confronté à des différenciations de traitement qui ne sont pas expressément interdites par la Constitution, le juge constitutionnel exerce un « contrôle normal »⁹ en procédant à un examen de cohérence des dispositifs entrepris au regard des buts poursuivis. Le contrôle d'égalité fiscale se situe dans cette dernière hypothèse. Il constitue d'ailleurs l'un des meilleurs terrains d'observation de ce qu'est la relation entre le juge constitutionnel et le législateur.

Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale s'exerce, pour l'essentiel, soit au regard du principe d'égalité devant l'impôt (A), soit au regard du principe d'égalité devant les charges publiques (B).

Il convient toutefois de noter qu'il est arrivé des cas où le juge constitutionnel n'a pas estimé nécessaire de se référer avec précision à tels ou tels règles ou principes qui, au sein du bloc de constitutionnalité, assurent l'égalité fiscale.

A. L'égalité devant l'impôt

L'égalité devant l'impôt est en fait un principe d'égalité devant la loi d'impôt. Elle résulte du principe général d'égalité défini par l'article 6 de la Déclaration de 1789 : « la loi doit être la même pour tous, soit qu'elle punisse, soit qu'elle protège », et l'article 1^{er} de la Constitution de 1958 : « la France assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens ».

Il convient de rappeler sans tarder que, aux yeux du juge constitutionnel, le principe d'égalité, si l'on prend la formule traditionnelle employée par ce dernier, ne s'oppose pas 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 justifiée au regard de l'objet de la loi. En d'autres termes, le principe d'égalité n'impose pas l'uniformité du droit applicable. Des différenciations de traitement sont permises dès qu'elles sont justifiées. Les critères de la différence de situation et de l'intérêt général sont usuellement mis en œuvre pour assurer le respect du principe d'égalité dans des domaines autres que fiscaux. Dans un premier temps, le juge constitutionnel recourt aussi à ces critères pour exercer un contrôle d'égalité fiscale.

Si le juge constitutionnel a par la suite préféré mettre en avant un outil d'appréciation « largement spécifique »¹⁰ au contrôle d'égalité fiscale, à savoir, l'exigence des critères objectifs et rationnels¹¹ (c), que ce soit pour le contrôle du respect de l'égalité devant l'impôt

l'article premier (égalité en général) et l'article 13 (égalité devant les charges publiques) ; dans le préambule de la Constitution de 1946, l'alinéa premier (non-discrimination), l'alinéa 3 (égalité entre les femmes et les hommes) ; et dans la Constitution de 1958, le préambule (égalité avec les peuples d'outre-mer), l'article premier (non-discrimination), l'article 2 (devise de la République).

⁷ Cf. L.Favoreu, L.Philip, P.Gaïa, R.Ghevontian, F.Mélin-Soucramanien et A. Roux, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, 17^e édition, Dalloz, Paris, 2013, pp 510-512.

⁸ L.Favoreu, L.Philip, P.Gaïa, R.Ghevontian, F.Mélin-Soucramanien et A. Roux, *op. cit.* p.512.

⁹ Ibid.

¹⁰ B. Castagnede, *le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale*, Petites affiches, 1^{er} mai 2001, n°86, p.13.

¹¹ Cf. B. Castagnede, *op. cit.* p.4 et s.

ou celui de l'égalité devant les charges publiques, les critères traditionnels de la différence de situation et de l'intérêt général continuent à servir d'instruments d'appréciation en matière fiscale.

Le principe d'égalité devant l'impôt implique que la situation des personnes redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément. C'est le premier point sur lequel nous souhaitons nous arrêter un instant (a), avant de voir le critère de la différence de situation (b) et l'exigence des critères objectifs et rationnels (c).

a. L'appréciation de la situation des personnes redevables au regard de chaque imposition prise isolément

L'égalité devant l'impôt n'est pas l'égalité devant les impôts. Le Conseil constitutionnel estime que « [...] pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des personnes redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément, [...] »¹². Dans des décisions rendues plus récemment dans le cadre de la question prioritaire de constitutionnalité (QPC), le Conseil réaffirme que la situation des redevables doit être appréciée au regard de chaque imposition prise en compte isolément¹³.

On peut toutefois se demander si une véritable égalité devant l'impôt ne signifie pas l'égalité devant les impôts, c'est-à-dire devant tous les impôts ? C'est sans doute cette égalité que proclame solennellement l'article 13 de la Déclaration de 1789. Or le contrôle du respect d'une telle égalité est une mission pratiquement impossible, car cette égalité implique une appréciation globale qui doit prendre en compte tous les impôts, voire tous les prélèvements obligatoires. Une telle égalité est « incontrôlable »¹⁴. Aucun juge ne serait en mesure de se livrer à un tel contrôle. Ainsi, le juge constitutionnel ne peut, jusqu'à présent en tout cas, faire autrement que de limiter le contrôle de l'égalité devant l'impôt à un contrôle de l'égalité au sens d'égalité devant un impôt, chaque impôt étant pris en considération isolément. Il est vrai que le juge constitutionnel est amené parfois à apprécier l'égalité au regard d'un groupe d'impôts étroitement liés. Dans ce cas-là, le juge préfère se référer à l'égalité devant les charges publiques qu'à l'égalité devant l'impôt¹⁵.

Ainsi, lorsque le législateur élabore des règles fiscales, il est tenu de respecter le principe d'égalité fiscale en fonction des caractéristiques de chaque imposition et non pas au regard du système fiscal français dans son ensemble.

b. Le critère de la différence de situation

Le principe d'égalité implique qu'à des situations différentes soit appliqué un traitement différent. Ce principe ne fait donc pas obstacle à ce que le législateur soumet une catégorie particulière de contribuables se trouvant dans la même situation à un régime différent de celui des autres catégories de contribuables placés dans une situation différente¹⁶.

¹² Cons. Const. 28 déc. 1990, n° 90-285 DC, cons. 28 ; Cons. Const. 19 nov. 1997, n° 97-390 DC, cons. 7 ; Cons. Const. 18 déc. 1997, n° 97-393 DC, cons. 10.

¹³ Cons. Const. 17 sept. 2010, *Assoc. Sportive Football Club de Mets*, n° 2010-28 QPC, cons. 5 ; Cons. Const. 29 sept. 2010, *Epx M.*, n° 2010-44 QPC, cons. 5.

¹⁴ Cf. Y. Brard, *égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts (à propos de la décision du Conseil constitutionnel n°97-390 DC du 19 novembre 1997*, Recueil Dalloz 1998, p. 117.

¹⁵ Cons. Const. 18 déc. 1997, n° 97-393 DC, cons. 10.

¹⁶ Cf. Cons. Const. 31 déc. 1981, n°81-136 DC, cons. 6 ; Cons. Const. 29 déc. 1983, n°83-164 DC, cons. 23 ; Cons. Const. 29 déc. 1984, n°84-184 DC, cons. 17.

Par exemple, en 1983, les députés auteurs de la saisine soutenaient que le principe d'égalité a été méconnu par une disposition de la loi de finances pour 1984 qui, en abaissant pour les seuls exploitants agricoles la limite des recettes au-dessous de laquelle l'impôt sur les bénéfices est établi d'après le régime du forfait, institue à l'encontre de ces exploitants une discrimination en ce qui concerne l'imposition des plus-values professionnelles, du fait que les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale ou libérale par des contribuables dont les recettes n'excèdent pas la limite du forfait sont, selon le Code général des impôts, exonérées de l'imposition sur les plus-values, et que la limite de l'application du forfait n'étant abaissée que pour les exploitants agricoles, ces derniers se verront soumis à l'imposition sur les plus-values alors que, à recettes égales, d'autres catégories et en particulier les commerçants y échapperont. Le Conseil constitutionnel a considéré que cette disposition n'était pas contraire au principe d'égalité devant l'impôt, car ce principe n'interdit pas au législateur de tenir compte de la nature particulière de l'activité des diverses catégories de travailleurs indépendants pour édicter les règles fiscales qui leur sont applicables. Ainsi peuvent différer selon les catégories professionnelles les règles relatives au forfait ainsi que celles relatives au régime fiscal des plus-values professionnelles¹⁷.

De même, ne porte pas atteinte au principe d'égalité devant la loi fiscale, une disposition législative qui réserve l'automatisme de l'octroi du sursis à paiement au profit des contribuables dont la bonne foi n'est pas contestée par l'administration tout en laissant à celle-ci un pouvoir d'appréciation d'accorder ou non le sursis en ce qui concerne les autres contribuables dès lors que cette disposition s'adresse à des contribuables qui sont dans des situations différentes¹⁸.

Sont également considérées comme étant dans des situations différentes au regard de différents impôts, les personnes pacsées, les personnes qui n'ont pas souscrit un tel contrat et les personnes mariées¹⁹. Il était donc, aux yeux du juge constitutionnel, loisible au législateur de distinguer ces trois catégories de personnes au regard de l'application de la loi fiscale.

En revanche, ne se trouvent pas, selon le juge constitutionnel, dans une situation différente, les contribuables qui effectuent leur donation en passant par l'intermédiaire d'un notaire et ceux qui ne passent pas par cet intermédiaire²⁰, les contribuables ayant conclu une convention avant une certaine date et ceux qui ne sont pas signataires d'une telle convention²¹, ou encore parmi les contribuables réalisant moins de 500 000 euros de chiffre d'affaires, ceux qui emploient moins de 5 salariés et ceux qui en emploient plus. Ainsi les dispositifs législatifs qui envisagent de traiter de manière différente ces personnes redevables se trouvant dans des situations identiques ont-ils été déclarées contraires au principe d'égalité fiscale. Le principe d'égalité implique avant tout, on le sait, qu'à des situations semblables, il soit fait application de solutions semblables.

c. L'exigence des critères objectifs et rationnels²²

¹⁷ Cons. Const. 29 déc. 1983, n°83-164 DC, cons. 22 et 23.

¹⁸ Cons. Const. 31 déc. 1981, n°81-136 DC, cons. 6 et 7.

¹⁹ Voir notamment, Cons. Const. 6 déc. 1999, n° 99-419 DC.

²⁰ Cons. Const. 30 déc. 1991, n°91-302 DC, cons. 7.

²¹ Cons. Const. 4 févr. 2011, *Sté Laval Distribution*, n° 2010-97 QPC cons. 4.

²² A ce sujet, voir deux études intéressantes réalisées respectivement par G. Eveillard, *L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel*, LPA 2000,

Il appartient au législateur de fixer librement les règles d'imposition, sous la réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle et en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, du fondement de son appréciation sur **des critères objectifs et rationnels**.

La première mention par le Conseil à l'exigence « des critères objectifs et rationnels » remonte à la décision du 29 décembre 1983 relative à la loi de finances pour 1984²³. Les députés et certains sénateurs auteurs de la saisine soutenaient qu'il n'existait pas de nécessaire différence de situation de nature à justifier une différence de traitement entre les dirigeants et gérants minoritaires petits porteurs et les dirigeants et gérants minoritaires détenant 25% au moins du capital de la société au titre des parts ou actions détenues. Selon le dispositif contesté, les premiers sont assujettis à l'impôt sur les grandes fortunes, alors que les seconds en sont exonérés du fait que les biens nécessaires à l'exercice de leurs professions sont considérés comme étant des biens professionnels n'entrant pas dans le calcul de l'assiette de l'impôt sur les grandes fortunes. Après avoir rappelé que « il appartient au législateur de décider si les biens nécessaires à l'exercice d'une profession doivent ou non être pris en compte pour l'assiette de l'impôt sur les grandes fortunes »²⁴, le Conseil a estimé que « pour poser les règles d'établissement de l'assiette de l'impôt sur les grandes fortunes, le législateur a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en cette matière »²⁵

Mais il fallait attendre jusqu'en 1989 pour que cette formule réapparaisse dans une décision du 29 décembre 1989²⁶. Invité à se prononcer sur la constitutionnalité d'une disposition instituant uniquement en région Ile-de-France une taxe annuelle sur les locaux à usage de bureau, le Conseil constitutionnel réaffirme « qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette, sous la réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels »²⁷. Le Conseil a considéré en l'espèce que l'institution d'une taxe spécifique à la région Ile-de-France correspondait « à la volonté des pouvoirs publics d'engager dans cette région un programme d'investissement visant à corriger les déséquilibres les plus graves qu'elle connaît en matière d'accès de nombre de ses habitants à des logements locatifs, d'éloignement entre leur lieu de travail et leur lieu d'habitation et de saturation des infrastructures de transport, [...], que le fait que ce dispositif soit propre à la région Ile-de-France, où se posent avec une acuité particulière des difficultés spécifiques, ne méconnaît en rien » le principe d'égalité²⁸. Les éléments de discrimination sont ainsi qualifiés d'objectifs et de rationnels par le juge constitutionnel, en ce qu'ils sont en rapport avec les buts poursuivis.

Le Conseil constitutionnel a développé ensuite la notion de « critères objectifs et rationnels » en reprenant cette formule dans ses décisions ultérieures. Il reprend pratiquement la même formule chaque fois qu'il est invité à exercer un contrôle d'égalité fiscale, de sorte que cette exigence d'objectivité et de rationalité « semble désormais s'appliquer à l'ensemble des

n°20, p. 8 et A. Franck, *Les critères objectifs et rationnels dans le contrôle de constitutionnalité de l'égalité*, Revue de Droit Public, 2009, n° 1, p. 77.

²³ Cons. Const. 29 déc. 1983, n°83-164 DC.

²⁴ Cons. Const. 29 déc. 1983, n°83-164 DC, cons. 7.

²⁵ Cons. Const. 29 déc. 1983, n°83-164 DC, cons. 10.

²⁶ Cons. Const. 29 déc. 1989, n° 89-270 DC.

²⁷ Idem. cons. 4.

²⁸ Idem. cons. 5.

dispositions législatives opérant des différences de traitement»²⁹, que ce soit pour la détermination de l'assiette, des personnes imposables et du taux d'imposition, ou pour l'application des règles dans le temps et l'octroi des avantages fiscaux³⁰.

Si, dans la majorité des cas, le Conseil constitutionnel recourt à l'exigence des critères objectifs et rationnels pour justifier les différenciations de traitement opérées par le législateur, il n'hésite pas à censurer des mesures fiscales envisageant un traitement différent qui ne répondait pas à cette exigence³¹, bien qu'un tel scénario ne soit pas très fréquent.

L'exigence des critères objectifs et rationnels est « bien ancrée dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel »³², elle n'est pas devenue pour autant le critère d'examen exclusif. Le recours à ce critère n'est en effet pas « systématique »³³. Il coexiste avec les critères traditionnels de la différence de situation et de l'intérêt général.

Il semble difficile d'avoir une idée claire sur les raisons pour lesquelles le Conseil constitutionnel a développé la notion de ce critère et a préféré dans la plupart des cas l'emploi de ce critère. Chercherait-il à avoir un pouvoir d'appréciation plus important ? Souhaiterait-il procéder à un contrôle plus approfondi par rapport à celui exercé dans le cadre des critères classiques ? La réponse est loin d'être évidente.

Le recours à l'exigence des critères objectifs et rationnels ne signifie pas que le juge constitutionnel cherche vraiment, nous semble-t-il, à se prononcer sur l'objectivité et la rationalité des critères retenus par le législateur pour justifier une différenciation de traitement qu'il opère. Il ne s'agit pas non plus d'une vérification de la mise en œuvre par le législateur d'une égalité fiscale réelle, ni d'un contrôle de l'opportunité des choix de politiques fiscales effectués par ce dernier. Sinon, le juge constitutionnel serait amené à « substituer son propre jugement de valeur et sa conception de la justice fiscale à ceux du législateur »³⁴. Sans doute, par l'exigence des critères objectifs et rationnels, le juge constitutionnel entendrait-il se doter d'un instrument d'appréciation plus souple qui lui permettrait de ne pas raisonner uniquement sur le terrain purement juridique, ou d'un instrument au service d'un « contrôle de faible intensité »³⁵ ou d'un « simple contrôle minimal »³⁶. Selon Ferdinand Mélin-Soucramanien, l'utilisation des critères objectifs et rationnels permet de ménager « un grand pouvoir d'appréciation discrétionnaire au profit du législateur [...] en n'annulant que les discriminations véritablement arbitraires »³⁷.

Au fond, l'exigence de critères objectifs et rationnels ne conduit nullement à un approfondissement du contrôle constitutionnel de l'égalité fiscale. Le pouvoir discrétionnaire

²⁹ A. Frank, *les critères objectifs et rationnels dans le contrôle constitutionnel de l'égalité*, *op. cit.* p. 78.

³⁰ Cf. Cons. Const. 29 déc. 1983, n°83-164 DC ; Cons. Const. 28 déc. 1990, n°90-285 DC ; Cons. Const. 29 déc. 1993, n°93-330 DC ; Cons. Const. 21 juin. 1993, n°93-320 DC ; Cons. Const. 18 déc. 1997, n°97-393 DC ; Cons. Const. 28 déc. 2000, n°2000-442 DC ; Cons. Const. 7 nov. 1997, n°97-391 DC ; Cons. Const. 28 déc. 1995, n°95-369 DC ; etc.

³¹ Voir, par exemple, Cons. Const. 18 déc. 1998, n° 98-404 DC. cons. 18 et 19.

³² G. Eveillard, *L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel*, *op. cit.* p. 10.

³³ *Idem.*

³⁴ *Ibid.* p. 12.

³⁵ A. Frank, *les critères objectifs et rationnels dans le contrôle constitutionnel de l'égalité*, *op. cit.* p. 95.

³⁶ G. Eveillard, *L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel*, *op. cit.* p. 15.

³⁷ F. Mélin-Soucramanien, *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, *Economica*, 1997, p. 157.

du législateur en la matière est maintenu. En tout cas, elle n'a pas apporté un changement significatif à la relation subtile et parfois délicate entre le législateur et le juge constitutionnel.

Enfin, il convient de noter aussi qu'une étude a pu montrer que depuis le premier emploi par le Conseil en 1998 de l'exigence des critères objectifs et rationnels en dehors du domaine fiscal³⁸, l'utilisation de ce critère est par la suite « généralisée à l'ensemble du contrôle constitutionnel de l'égalité »³⁹.

B. L'égalité devant les charges publiques

Issu de l'article 13 de la Déclaration de 1789 selon lequel la contribution commune doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés, le principe de l'égalité devant les charges publiques a une portée beaucoup plus large que celui de l'égalité devant l'impôt. En effet, il s'applique non seulement aux impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution, mais aussi à tout autre type de prélèvement obligatoire, les cotisations sociales incluses, alors que le principe de l'égalité devant l'impôt ne joue pas dès lors que le prélèvement en question n'est pas un impôt⁴⁰.

L'égalité fiscale implique en particulier que les règles fiscales édictées soient appréciées en fonction des facultés contributives des contribuables (a) et que cette appréciation ne doive pas entraîner une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (b). Enfin, une décision tout récente du juge constitutionnel relative à « la taxe à 75% » illustre encore une fois la subtilité de la relation entre le juge constitutionnel et le législateur (c).

a. L'appréciation des facultés contributives des contribuables et la progressivité de l'impôt

Le Conseil constitutionnel confirme constamment que le législateur reste libre 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 des contribuables⁴¹. L'appréciation des facultés contributives effectuée par le législateur est soumise au contrôle du juge constitutionnel. La jurisprudence du Conseil à cet égard permet d'éclairer sur la conception que se fait le juge constitutionnel de l'égalité devant les charges publiques.

La notion de capacité contributive est plutôt appropriée à la mise en œuvre d'une imposition sur le revenu dans le cadre duquel le revenu constitue à la fois l'objet de l'imposition et le critère de la capacité contributive⁴². Lorsque le juge constitutionnel est conduit en 1981 à juger de la conformité aux normes constitutionnelles de l'impôt sur les grandes fortunes créée par la loi de finances pour 1982, il « n'a pas cru devoir retenir pareille adéquation »⁴³. Il a estimé que par la création d'un impôt sur les grandes fortunes, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et qui résulte des revenus en espèce ou en nature procurés par ces biens, et « qu'en effet, en raison de son taux

³⁸ Cons. Const. 10 juin 1998, n° 98-401 DC, cons. 33.

³⁹ A. Frank, *les critères objectifs et rationnels dans le contrôle constitutionnel de l'égalité*, *op. cit.* p. 82.

⁴⁰ Cons. Const. 7 déc. 2000, n° 2000-436 DC, cons. 43.

⁴¹ Cons. Const. 29 déc. 2009, n° 2009-595 DC, cons. 15 ; Cons. Const. 9 juill. 2010, *Virginie M.*, n° 2010-11 QPC, cons. 4, etc.

⁴² Cf. B. Castagnede, *op. cit.* p.7.

⁴³ *Ibid.*

et de son caractère annuel, l'impôt sur les grandes fortunes est appelé normalement à être acquitté sur les revenus des biens imposables [...]»⁴⁴. Autrement dit, le juge constitutionnel tirait de la considération des taux, et de la périodicité de l'impôt, que celui-ci devait être acquitté sur les revenus du capital, lesquels constituaient alors le critère de la capacité contributive⁴⁵. Dans cette conception de l'ISF, le Conseil constitutionnel déclare la conformité au principe de répartition de l'impôt selon la faculté contributive du dispositif mettant à la charge de l'usufruitier l'impôt sur les grandes fortunes en estimant qu'en l'espèce la « capacité contributive se trouve entre les mains non du nu-propiétaire mais de ceux qui bénéficient des revenus ou avantages afférents aux biens dont la propriété est démembrée »⁴⁶. Dans la même logique, le Conseil a censuré une disposition qui assoit l'ISF sur un bien dont le nu-propiétaire ne tirerait aucun revenu⁴⁷.

Pour le juge constitutionnel, constitue une charge excessive au regard des facultés contributives des contribuables et crée par conséquent une disparité manifeste entre les contribuables concernés une disposition qui ne tient compte ni des revenus du contribuable autres que ceux d'une activité, ni des revenus des autres membres du foyer, ni des personnes à charge au sein de celui-ci⁴⁸. En revanche, la suppression d'un avantage pour les contribuables dont le revenu net imposable excède le montant mentionné à la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu est, aux yeux du juge constitutionnel, une mesure permettant de mieux prendre en compte les facultés contributives des redevables concernés⁴⁹.

Par ailleurs, dans le cadre d'une QPC relative à l'ISF, le juge constitutionnel a considéré que l'article 13 de la Déclaration de 1789 n'impose pas la mise en place systématique d'un mécanisme de quotient familial et que les facultés contributives peuvent être prises en compte selon d'autres modalités⁵⁰. Pour le juge constitutionnel, en créant l'ISF, le législateur a considéré que la composition du foyer fiscal n'avait pas, pour la détermination de la capacité contributive de celui-ci, la même incidence qu'en matière d'impôt sur le revenu, sachant que le mécanisme de quotient familial mis en place pour ce dernier permet de diminuer la progressivité de l'impôt.

Il est aujourd'hui largement admis que, pour ce qui concerne, du moins, les impositions personnelles, la mise en place d'une progressivité du taux de prélèvement est nécessaire au respect du principe de l'égalité devant les charges publiques. Le Conseil constitutionnel s'est prononcé à plusieurs reprises dans ce sens⁵¹. Ainsi, a été jugée par le juge constitutionnel conforme au principe de l'égalité devant les charges publiques une disposition prévoyant une progressivité du taux de prélèvement d'autant plus élevé que les locaux servent principalement à titre de résidence secondaire et un taux majoré pour les résidences secondaires dont la valeur locative est elle-même élevée⁵².

⁴⁴ Cons. Const. 30 déc. 1981, n°81-133 DC, cons. 7.

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ ⁴⁶ Cons. Const. n°81-133 DC, *op. cit.* cons. 12.

⁴⁷ Cons. Const. 29 déc. 1998, n° 98-405 DC, cons. 27 et 28.

⁴⁸ Cons. Const. 19 déc. 2000, n° 2000-437 DC, cons. 9.

⁴⁹ Cons. Const. 28 déc. 2000, n° 2000-442 DC, cons. 5.

⁵⁰ Cons. Const. 29 sept. 2010, *Epx M*, n° 2010-44 QPC cons. 14.

⁵¹ Cons. Const. 29 déc. 1989, n° 89-268 DC, cons. 33 ; Cons. Const. 21 juin 1993, n° 93-320 DC, cons. 32 ;

Cons. Const. 19 déc. 2000, n°2000-437 DC, cons. 9.

⁵² Cons. Const. 29 déc. 1989, n° 89-268 DC, cons. 33. La disposition déferée porte l'institution au profit de l'Etat un prélèvement progressif sur les valeurs locatives des résidences principales et secondaires appartenant aux contribuables autres que ceux bénéficiaires des mesures de dégrèvement ou de plafonnement prévues par ladite disposition.

De même, la déduction opérée par la loi, qui est au demeurant partielle et limitée dans son montant par un mécanisme de plafonnement, ne remet pas en cause, pour le juge constitutionnel, le caractère progressif du montant de l'imposition globale du revenu des personnes physiques et respecte ainsi le principe de l'égalité fiscale posé par l'article 13 de la Déclaration de 1789⁵³. Ce principe ne fait pas obstacle à ce que le législateur rende déductible un impôt de l'assiette d'un autre impôt, dès lors qu'en allégeant ainsi la charge pesant sur les contribuables, il n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité entre eux⁵⁴.

En revanche, le juge constitutionnel a censuré, dans sa décision du 29 décembre 2012, une disposition de la loi de finances pour 2013 qui laisse subsister un plafonnement proportionnel au revenu imposable applicable à deux catégories d'avantages fiscaux attachés à des opérations d'investissement, ce qui affaiblit la progressivité de l'impôt, alors que le même texte prévoit pour la plupart des avantages fiscaux un plafonnement global forfaitaire. Le Conseil constitutionnel a considéré que le législateur a permis à certains contribuables de limiter la progressivité de l'impôt sur le revenu dans des conditions qui entraînent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques⁵⁵. Enfin, rendue à l'occasion du même contentieux, la décision du juge constitutionnel sur « la taxation à 75% » offre une illustration intéressante du contrôle de l'exigence de prise en compte des facultés contributives des contribuables (voir plus loin).

b. La formulation de « rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »

«La rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques» est aussi une formule régulièrement employée par le juge constitutionnel pour justifier ou invalider, dans le cadre du contrôle constitutionnel de l'égalité fiscale, une disposition législative opérant une différenciation de traitement.

En exerçant un tel contrôle, le juge constitutionnel doit apprécier l'existence ou non d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Or une telle appréciation «comporte nécessairement une part de subjectivité»⁵⁶. C'est là où l'on peut observer une relation subtile et délicate entre le législateur et le juge constitutionnel. Ce type d'appréciation peut aussi représenter une menace pour les choix de politique fiscale effectués par le législateur lorsqu'il envisage une différenciation de traitement selon les catégories de redevables, une telle mesure étant, par essence, « discriminatoire ».

Lorsque le juge constitutionnel est conduit à apprécier *in concreto* l'existence ou non d'une rupture caractérisée, on peut imaginer les difficultés que pourrait parfois éprouver le juge de la rue de Montpensier pour se prononcer sur le seuil au-delà duquel la « rupture » serait « caractérisée ».

⁵³ Cons. Const. 21 juin 1993, n° 93-320 DC, cons. 32.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Cons. Const. 29 déc. 2012, n°2009-662 DC, cons. 122.

⁵⁶ Cf. L.Favoreu, L.Philip, P.Gaïa, R.Ghevontian, F.Mélin-Soucramanien et A. Roux, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, *op. cit.* p. 539.

Ceci étant dit, il convient de mentionner qu'il existe une certaine auto-limitation du juge constitutionnel⁵⁷. D'ailleurs, le Conseil constitutionnel répète constamment qu'il ne dispose pas d'un « pouvoir général d'appréciation et de décision identique à celui du Parlement »⁵⁸.

c. La taxation à 75% et le caractère confiscatoire de l'impôt

Une des mesures symboliques du quinquennat de François Hollande est la création d'une contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activités. Le mécanisme finalisé par l'article 12 de la loi de finances pour 2013 consistait en une contribution exceptionnelle de 18% sur la fraction des revenus d'activités professionnelles excédant un million d'euros. Conjuguée avec d'autres mesures (le taux marginal maximal de l'IR et les prélèvements sociaux), cette contribution exceptionnelle aboutirait à une taxation globale au taux de 75%. Il n'est pas surprenant que cette « taxe sur les super-riches » soit soumise au contrôle de constitutionnalité. Les requérants soutenaient que d'une part, cette taxation à 75% présenterait un caractère confiscatoire, et d'autre part, elle porterait atteinte au principe d'égalité devant l'impôt découlant de l'article 13 de la Déclaration de 1789, en retenant comme unité d'imposition les personnes physiques et non pas le foyer fiscal, en ne prévoyant pas de mécanisme de plafonnement ou de dégrèvement et en ne prenant pas en compte les charges de famille.

Ne disposant pas d'un pouvoir d'appréciation de même nature que le législateur, le juge constitutionnel n'a pas choisi de confirmer le caractère confiscatoire de cette contribution exceptionnelle. Sinon, il devait répondre à la question qui est de savoir si pour lui une imposition est nécessairement confiscatoire à partir d'un taux de 75%, bien qu'il ait déjà eu l'occasion de se prononcer sur le sujet : un taux de 70% n'avait pas été considéré comme ayant un caractère confiscatoire⁵⁹. L'égalité devant les charges publiques ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives.

Sans doute a-t-il souhaité rester « peu sévère politiquement »⁶⁰. Il a finalement préféré se prononcer sur le seul terrain du foyer fiscal sans qu'il soit besoin, pour lui, d'examiner les autres griefs soulevés par les requérants, notamment ceux tirés du caractère confiscatoire de cette imposition. Pour cette contribution exceptionnelle, le législateur a retenu le principe d'une imposition sur le revenu par personne physique sans prendre en considération l'existence du foyer fiscal. Le Conseil constitutionnel considère que « par l'effet de cette contribution exceptionnelle assise sur les revenus d'activité professionnelle des personnes physiques excédant un million d'euros, deux foyers fiscaux bénéficiant du même niveau de revenu issu de l'activité professionnelle pourraient se voir assujettis à cette contribution ou au contraire en être exonérés, selon la répartition des revenus entre les contribuables composant ce foyer »⁶¹. En effet, la disposition déferée conduirait à taxer un couple dont le seul membre actif disposerait d'un revenu d'activités de 1,1 million euros, alors un couple dont chaque membre percevrait un revenu de 999 000 euros (donc un total de 1 998 000 euros pour le foyer fiscal) ne serait pas soumis à la contribution. Pour le Conseil constitutionnel, le

⁵⁷ Cf. F. Mélin-Soucramanien, *le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Quelles perspectives pour la question prioritaire de constitutionnalité ? op. cit. p. ?*

⁵⁸ Cons. Const. 15 janvier 1975, n° 74-54 DC, cons. 1.

⁵⁹ Cons. Const. 19 déc. 2000, n° 2000-437 DC, cons. 34.

⁶⁰ Alexandre Mangiavillano, *Inconstitutionnalité de la « taxe à 75% » : chronique d'une inégalité*, Recueil Dalloz 2013, p. 19.

⁶¹ Cons. Const. 29 déc. 2012, n°2009-662 DC, cons. 73.

législateur a ainsi méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives et par conséquent le principe d'égalité devant les charges publiques.

Si l'objectif du législateur consistait à demander une contribution exceptionnelle aux « super-riches », il aurait du, pour atteindre cet objectif, « suivre les recommandations du Conseil d'Etat et privilégier la création d'une tranche d'imposition supplémentaire ou l'augmentation des taux existants »⁶². Dans cette hypothèse, il aurait été plus délicat pour le juge de trancher. En tout cas, le juge constitutionnel « aurait pu décider [...] que cette contribution exceptionnelle était détachable de l'impôt sur le revenu comme par exemple la contribution sociale généralisée »⁶³.

Comme nous venons de voir, le contrôle du respect du principe d'égalité en matière fiscale est un exercice délicat pour le Conseil constitutionnel, car dans un tel exercice, ce dernier se doit de concilier différentes normes constitutionnelles, en particulier, la liberté d'action du législateur accordée par l'article 34 de la Constitution d'une part, et l'égalité fiscale qu'énonce notamment la Déclaration de 1789 dans ses articles 6 et 13. Cet exercice est d'autant moins évident que le législateur met en œuvre son pouvoir d'interventionnisme fiscal et poursuivent des objectifs extra-fiscaux. Ce qu'il faut dire cependant, c'est que le Conseil constitutionnel a su parvenir, de mon point de vue personnel, en tout cas, à trouver un juste équilibre dans son rapport avec le législateur et accomplir son rôle de garant des libertés et droits fondamentaux dans l'hexagone.

⁶² Cf. L.Favoreu, L.Philip, P.Gaïa, R.Ghevontian, F.Mélin-Soucramanien et A. Roux, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, op. cit. p. 541.

⁶³ Ibid.