

« *Le droit fiscal est par essence un droit inégalitaire* » constatait Olivier Fouquet dans le numéro des nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel consacré au Conseil constitutionnel et l'impôt.¹ L'essence inégalitaire du droit fiscal provient sans doute de la place particulière que ce droit offre à la technique de catégorisation. Toute catégorisation suppose en définitive une discrimination car elle suppose une classification basée sur la distinction de différentes catégories d'opérations taxables, de contribuables ou plus simplement de richesse imposable. La discrimination est du reste posée dès l'article 13 de la Déclaration de 1789 qui exige que les contribuables soient imposés à raison de leurs facultés contributives. C'est ainsi, par la nécessaire catégorisation qu'il implique, que le droit fiscal est un droit éminemment discriminatoire. Nonobstant cette essence particulière, le Conseil constitutionnel va chercher à préserver l'égalité, qui est au centre de la justice fiscale substantielle, et rejeter ainsi toute discrimination qui lui paraîtra injustifiée ou simplement démesurée.

L'égalité occupe une place centrale en droit constitutionnel français au sein des droits et libertés fondamentaux. Elle est un droit « charnière » qui permet la jonction entre les droits-libertés de la première génération issus de la déclaration de 1789 et les droits-créances, de la deuxième génération exprimés en particulier par le Préambule de la Constitution de 1946. L'égalité est du reste au centre de la devise républicaine placée entre la liberté et la fraternité de sorte qu'elle répond, y compris dans le domaine fiscal, au respect de la liberté dans une certaine solidarité.

La première application positive par le Conseil constitutionnel, de la Déclaration de 1789 portait sur le droit fiscal et le principe d'égalité devant la loi posé par l'article 6 de la Déclaration. La décision « *Taxation d'office* » du 27 décembre 1973² « *représente une double "première" dans la mesure où il s'agit de la première décision dans laquelle le Conseil constitutionnel a utilisé la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 comme paramètre du contrôle de constitutionnalité et, ce faisant, l'a incorporé au bloc de Constitutionnalité. C'est aussi la première décision où le Conseil constitutionnel a été conduit à invalider une loi en raison de sa contrariété au principe d'égalité devant la loi* »³. Le principe d'égalité en matière fiscale s'est ainsi trouvé au cœur de la construction du bloc de constitutionnalité.

Comme l'exprimait Norberto Bobbio⁴, à la différence de la liberté, qui indique un état, l'égalité est un rapport qui suppose une comparaison. Ceci explique bien entendu largement les spécificités du principe d'égalité dans la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel. En effet, comme l'écrivait Loïc Philip, « *il existe une spécificité de l'égalité devant la loi fiscale et les charges publiques* »⁵. Il est possible de considérer que l'égalité en matière fiscale

Professeur des Universités, Agrégé des Facultés de droit, Université d'Aix-Marseille, Faculté de droit et science politique, CEFF.

¹ Fouquet O., « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 33, 2011, § 2.

² Cons. const., Déc. n° 73-51 DC, 27 décembre 1973, Loi de finances pour 1974.

³ Favoreu L., Philip L et alii, « *Les Grandes décisions du Conseil constitutionnel* », 20^e éd., Dalloz, Paris, 2022, GD n° 46, p. 781, § 1.

⁴ Bobbio N., « *Eguaglianza é libertà* », Einaudi, Turin, 2009.

⁵ Philip L., « *Droit fiscal constitutionnel* », Economica, Paris, 2014, p. 64.

revêt plusieurs dimensions qui peuvent plus ou moins être ramenées à une égalité objective et une égalité plus subjective. Ainsi il conviendrait plutôt d'évoquer les égalités fiscales qu'un simple principe d'égalité qui serait unitaire (I). Impliquant un rapport les égalités fiscales laissent, dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel la part belle au contrôle de proportionnalité (II).

I – DE L'ÉGALITE FISCALE AUX EGALITES FISCALES

Le principe d'égalité dans le domaine fiscal connaît trois déclinaisons et il importe d'apprécier les différences existant entre l'égalité devant la loi et l'égalité devant les charges publiques (A), les différences entre l'égalité devant l'impôt et l'égalité devant les charges publiques (B), ainsi que les contours de l'égalité devant les charges publiques (C).

A – ÉGALITE DEVANT LA LOI ET EGALITE DEVANT LES CHARGES PUBLIQUES

Le principe d'égalité devant la loi est formulé, d'une manière générale, 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* ». Ces dispositions visent davantage l'application de la loi que son élaboration. Le débat a évolué et le principe d'égalité en matière fiscale n'est plus un Janus constitutionnel mais plutôt, en restant dans la métaphore mythologique, un Scylla constitutionnel, c'est-à-dire une créature à six têtes. En effet l'égalité peut être à l'aune de la jurisprudence constitutionnelle, formelle et réelle, positive ou négative (passive/active) et enfin objective ou subjective. Scylla est aussi un écueil sur lequel peuvent venir s'échouer de nombreuses législations comme, par exemple, la loi de finances pour 2013 dans la décision du 29 décembre 2012. L'égalité devant la loi fiscale est une égalité formelle objective (1) et s'applique dans des conditions particulières (2).

1 – Une égalité formelle objective

S'agissant de l'élaboration de la loi fiscale le législateur est en principe tenu de respecter l'égalité entre les contribuables en fonction des caractéristiques de chaque impôt et non à l'égard du système fiscal dans son ensemble (Cons. const. 19 nov. 1997, n° 97-390 DC, cons. 7). Il doit déterminer l'assiette et le taux de l'imposition en fondant son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but qu'il se propose⁶. Le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, il édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques, en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés (Cons. const. 29 déc. 1984, n° 84-184 DC, cons. 25 ; 7 mai 2015, n° 2015-466 QPC, cons. 4). De même, le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte des mesures ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général (Cons. const. 27 déc. 2015, n° 2015-723 DC, cons. 13).

Le Conseil constitutionnel ménage ainsi les pouvoirs interventionnistes du législateur dans la mesure où la fiscalité constitue un outil d'interventionnisme économique, social et environnemental. Le principe d'égalité implique bien entendu qu'à des situations différentes soit appliqué un traitement différent. Par exemple, la contribution de solidarité qui semblait pénaliser le cumul d'une retraite et du revenu d'un emploi ne méconnaît pas le principe

⁶ G. Eveillard, « L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », *LPA*, 28 janv. 2000.

d'égalité devant la loi du fait qu'elle pèse plus lourdement sur les titulaires d'une pension de retraite de la fonction publique car le principe d'égalité ne fait nullement obstacle à ce que, en raison des objectifs poursuivis, soient appliquées des règles différentes à des situations différentes (Cons. const. 16 janv. 1986, n° 85-200 DC, cons. 11). L'égalité comporte par conséquent deux dimensions : une dimension active qui concerne le cas des discriminations désirées par le législateur et une dimension passive qui consiste à maintenir d'éventuelles inégalités par une abstention du législateur qui applique les mêmes règles à des situations différentes, une loi formellement égale pour tous pouvant être matériellement inégale pour certains (D. Turpin).

L'égalité devant la loi en matière fiscale concerne le contenu de la loi. Elle est objective et se confond avec l'égalité devant la loi générale car la spécificité de la matière fiscale est peu présente. Elle est avant tout la conséquence des principes de légalité fiscale et de généralité de la loi (qui rejoint la généralité de l'impôt). L'égalité, en ce cas, correspond au citoyen devant la loi et elle relève davantage de l'égalité générale que de l'égalité en matière fiscale car il s'agit d'une égalité formelle. Sont par conséquent exclues les discriminations qui pourraient être établies par l'administration fiscale (ou même les autorités locales) dans l'application de la loi. Le principe d'égalité devant la loi concerne souvent une obligation à l'égard des autorités chargées d'appliquer la loi fiscale et elle était entendue uniquement ainsi avant la décision du 27 décembre 1973 *Taxation d'office*⁷. En réalité l'égalité devant la loi et l'égalité devant les charges publiques posent deux énoncés normatifs différents. L'égalité devant la loi pose une question de discrimination pure entre des situations objectives identifiées qui ont souvent trait à des situations personnelles, matérielles ou géographiques identiques traitées différemment. Par exemple, s'agissant de la déductibilité de la contribution aux charges du mariage, l'article 156 du code général des impôts prévoyait que cette contribution pouvait être déduite du revenu de celui qui la verse en exécution d'une décision de justice lorsque les époux font l'objet d'une imposition distincte. Ce faisant, ces dispositions instituent une différence de traitement entre les contribuables selon que leur contribution est versée ou non en exécution d'une décision de justice, or la différence de traitement n'est justifiée ni par une différence de situation au regard de la lutte contre l'optimisation fiscale ni par une autre différence de situation en rapport avec l'objet de la loi. Elle n'est pas non plus justifiée par un motif d'intérêt général (Cons. const., 28 mai 2020, n° 2020-842 QPC, § 4-9). Encore, s'agissant de la Taxe forfaitaire sur la vente de métaux précieux, le Conseil a pu constater qu'il n'y a pas de différence de situation entre les contribuables imposés en France selon que la cession est réalisée au sein de l'Union européenne ou en dehors. La différence de traitement contestée, qui n'est pas non plus justifiée par un motif d'intérêt général, est donc contraire au principe d'égalité devant la loi (Cons. const., 27 nov. 2020, n° 2020-868 QPC, § 14). La fusion de l'IR et de la CSG pose la question de la « conjugalisation » de l'impôt et du foyer fiscal. Le Conseil constitutionnel impose que la capacité contributive soit appréciée au niveau du foyer fiscal (Cons. const. 9 nov. 1999, n° 99-419 DC, cons. 45), ce qui n'est pas le cas de la Contribution sociale généralisée qui est une imposition individualisée⁸. Ainsi le Conseil constitutionnel en 2015 a censuré le principe même de la fusion qui avait été introduit par voie d'amendement en commission des finances de l'Assemblée nationale alors qu'il aurait appelé une réflexion plus approfondie.

L'égalité devant les charges publiques soulève plutôt une question de répartition et de charge en ce sens que la charge publique doit être également répartie. Par conséquent l'égalité devant les charges publiques servira à mesurer les conséquences des différenciations ou de leur absence quant au poids des charges publiques. L'égalité devant les charges publiques se

⁷ L. Philip, *Droit fiscal constitutionnel*, Economica, 2014, p. 67.

⁸ Conseil des prélèvements obligatoires, « Impôt sur le revenu, CSG, quelles réformes ? », févr. 2015, p. 95 s.

rapproche de l'égalité réelle. Il n'y a pas contradiction entre les deux formes d'égalité mais plutôt complémentarité.

2 – Une égalité dédiée à des situations particulières

En matière fiscale l'égalité devant la loi joue souvent en ce qui concerne les procédures fiscales c'est-à-dire les modalités de recouvrement de l'impôt. Il convient de rappeler que la première application du principe d'égalité devant la loi s'est réalisée en matière fiscale à propos de la charge de la preuve dans le contentieux fiscal (Cons. const. 27 déc. 1973, n° 73-51 DC, *Taxation d'office*). Dans ce cas, les différences de situation ou les facultés contributives seront moins présentes qu'en ce qui concerne la détermination de l'assiette ou du taux d'un impôt. Cette forme d'égalité concerne plutôt le contribuable justiciable et se rattache aux modalités de recouvrement de l'impôt incluant le contentieux fiscal et les sanctions (Cons. const. 21 déc. 1972, n° 72-75 L, cons. 1 ; 29 juill. 1998, n° 98-403 DC, cons. 13 ; 30 mars 2012, n° 2012-225 QPC, cons. 3). Elle peut rejoindre, dans une certaine mesure, l'égalité devant la justice et le droit au juge, mais elle est plus large car l'on sait qu'un abondant contentieux fiscal se déroule hors des prétoires du fait de la réclamation préalable obligatoire et d'autres recours qui permettent de régler environ 90 % des litiges en dehors des juridictions. Le juge constitutionnel a par exemple jugé que des différences qui aboutissent à traiter différemment, au regard de l'exercice par l'administration fiscale de son droit de reprise, des contribuables qui peuvent être placés dans des conditions quasiment identiques portent atteinte à l'égalité des citoyens devant la loi (Cons. const. 3 juill. 1986, n° 86-209 DC, cons. 25). Le Conseil constitutionnel s'est également prononcé sur le régime contentieux des trois CSG (contributions sur les revenus du patrimoine, les revenus d'activité et les produits de placement). Il a jugé que, bien que constituant des impositions distinctes, ces contributions étaient perçues au même taux, versées à un même organisme et poursuivaient une même finalité et que par conséquent, leurs modes de recouvrement et les procédures contentieuses applicables ne devaient pas aboutir à créer entre les diverses catégories de redevables des disparités qui porteraient atteinte au principe d'égalité devant la loi ou au principe d'égalité devant la justice (Cons. const. 28 déc. 1990, n° 90-285 DC, cons. 50). Le Conseil a par ailleurs jugé que la différence, s'agissant des frais de constitution des garanties, entre les intérêts de retard prévus par l'article 1727 du Code général des impôts et les intérêts moratoires prévus par l'article L. 209 du Livre des procédures fiscales, était contraire au principe d'égalité devant la loi (Cons. const. 6 juin 2014, n° 2014-400 QPC, cons. 8).

L'égalité devant la loi fiscale concerne en réalité des différences injustifiées aboutissant à traiter différemment des situations identiques ou quasi semblables et le Conseil veille à ce que les régimes fiscaux dérogatoires soient bien justifiés par des différences de situation. En d'autres termes le Conseil vérifie que la définition du champ d'application de la loi n'entraîne pas une discrimination injustifiée. Le Conseil a par exemple censuré une disposition instituant une contribution à l'accès au droit et à la justice qui devait être supportée par certains professionnels du droit, pour violation de l'égalité devant la loi. Cette contribution tenait compte, s'agissant des personnes morales imposées, du nombre d'associés exerçant dans la même structure qui était censé représenter l'importance de l'activité de ladite structure. Le Conseil estime que, si le nombre d'associés est sans doute révélateur de l'importance de l'activité de la structure, il ne permet pas d'établir que l'activité en cause soit plus importante que celle d'une personne physique ou d'autres personnes morales. (Cons. const. 5 août 2015, n° 2015-715 DC*, cons. 51-52). Le Conseil a censuré le rapport entre un dégrèvement de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et le régime de l'intégration fiscale. S'il a considéré que les entreprises étaient traitées de manière identique au regard de la CVAE

qu'elles relèvent ou non de l'intégration fiscale et que la mesure reposait sur un motif d'intérêt général visant à limiter les opérations d'optimisation fiscale, il a en revanche censuré cette disposition au motif qu'elle n'était pas en adéquation avec l'objet de la loi (Cons. const. 19 mai 2017, n° 2017-629 QPC, § 10). Le Conseil examine en réalité la pertinence de la catégorisation (catégorie des entreprises soumises au régime de l'intégration fiscale) au regard des objectifs poursuivis pas la loi.

L'égalité devant la loi est retenue dans le contentieux de la question prioritaire de constitutionnalité. Cela semble évident, mais il convient de souligner qu'en Espagne, l'égalité devant la loi (art. 14 C) n'est pas retenue par le Tribunal constitutionnel dans le cadre du recours d'*amparo*. Celui-ci ne retient dans le domaine fiscal que le principe d'égalité mentionné en matière fiscale par l'article 31 al. 1 de la Constitution espagnole qui est donc autonome du principe « général » d'égalité (Tribunal constitutionnel espagnol STC 209/1988, Fj. 6°, voir M. A Collado Yurrita, G. M. Luchena Mozo « *Derecho financiero y tributario* », téma 6 « *Principios constitucionales de derecho financiero : principios materiales* », 3^e éd., Barcelone, 2013, p. 124). Ainsi, le Conseil constitutionnel n'adopte pas la même démarche que son homologue espagnol sans doute compte tenu de la particularité française du principe d'égalité. Il a par exemple sanctionné une différence de traitement entre les couples mariés selon que chacun des deux époux est ou non fiscalement domicilié en Nouvelle-Calédonie à l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité portant sur une loi du pays (Cons. const. 10 mai 2016, n° 2016-539 QPC, § 9 ; note J. Béneteau, *RFDC*, janv.-mars 2017, n° 109, p. 217-222).

L'égalité devant la loi peut également jouer dans le cas particulier des discriminations « à rebours ». Une discrimination « à rebours » concerne le cas particulier de la transposition en droit interne des directives européennes. Il est possible que ces directives ne visent que des relations transfrontalières au sein de l'Union européenne mais qu'elles n'envisagent pas les cas de droit purement interne ou externe au droit de l'Union. Dans ce cas, la législation risque, sans véritable motif d'intérêt général, d'être plus défavorable à l'égard des ressortissants du territoire national qu'à l'égard des ressortissants européens favorisés par la directive transposée. Il y a ainsi une discrimination « à rebours » puisqu'en souhaitant éviter les discriminations dans les relations intracommunautaires le droit transposé établit une discrimination entre les bénéficiaires des textes d'origine européenne et ceux dont la situation est simplement régie par le droit national. La discrimination à rebours trouve semble-t-il son origine en droit américain (*reverse discrimination*) et vise la situation dans laquelle un membre ou les membres d'une majorité sont discriminés à cause des éléments de discrimination positive tels que la race ou le genre (Cour suprême des États-Unis, 25 juin 1976, n° 75-260, *Mc Donald v. Santa Fe Trail Transp. Co. v.*). Les requérants peuvent être considérés comme la majorité victime des mesures de discrimination, même s'il peut paraître audacieux de considérer la réglementation européenne comme une discrimination positive au détriment de ceux qui (notamment du fait du jeu de la territorialité) ne peuvent en bénéficier. Le Conseil constitutionnel a été saisi par le Conseil d'État d'une question inédite concernant une discrimination entre sociétés mères selon la localisation de leurs filiales, en défaveur des sociétés dont les filiales sont en France, qui résultait du seul droit français et qui n'était justifiée par aucun motif d'intérêt général (CE, 8^e et 3^e ss-sect., QPC, 12 nov. 2015, req. n° 367256, *Sté Metro Holding France*, concl. B. Bonhert, *RJF*, n° 2, 2016, C 175). Le Conseil constitutionnel a jugé que cette discrimination « à rebours » était contraire aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques (Cons. const. 3 févr. 2016, n° 2016-520 QPC, cons. 10). Il a décidé, conformément à sa jurisprudence antérieure (Cons. const. 29 déc. 2015, n° 2015-726 DC, cons. 8-9), que la discrimination ne pouvait que résulter de la

loi nationale en jugeant : « que l'application des dispositions contestées aux produits des titres de participation de filiales établies en France ou dans un État non-membre de l'Union européenne ne procède pas de la transposition de la directive n° 90/435/CE » (cons. 9). Il a considéré ainsi que la loi avait violé le principe d'égalité. Cette situation est inédite et elle répond à l'invitation de la Cour de justice de l'Union européenne (CJCE 16 juin 1994, *Steen II*, aff. C-132/ 93) qui considère que « le droit communautaire n'empêche pas une juridiction nationale d'examiner la compatibilité avec sa Constitution d'une règle interne qui désavantage, par rapport aux ressortissants d'autres États membres, les travailleurs nationaux ». Cette jurisprudence inaugure un cas nouveau d'application du principe d'égalité devant la loi en matière fiscale. Elle sera suivie de plusieurs décisions sanctionnant des discriminations « à rebours » la plupart étant consécutives à l'application de la directive « mères-filles », ayant parfois des conséquences budgétaires très lourdes (Cons. const. 8 juill. 2016, n° 2016-553 QPC, *Sté Natixis SA*, § 7 ; 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, *Sté Layher SAS*, § 9 ; 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, *Sté de participations financière*). Cependant, la jurisprudence constitutionnelle réserve l'objectif poursuivi par la loi ou les motifs d'intérêt général. Rien n'interdit que la loi française soit plus sévère à l'égard des situations exclusivement nationales qu'à l'égard des situations intracommunautaires. Le Conseil a ainsi considéré, s'agissant de la Contribution sociale généralisée et des effets de la jurisprudence européenne *De Ruyter* (CJUE 26 févr. 2015, *De Ruyter*, aff. C-623/ 13), que les dispositions contestées ayant pour objet d'assurer le financement de la protection sociale dans le respect du droit de l'Union européenne qui exclut leur application aux personnes relevant d'un régime de sécurité sociale d'un autre État membre de l'Union, la rupture d'égalité est en rapport direct avec l'objet de la loi (Cons. const. 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *Époux V.*, § 13). Il a également reconnu qu'un régime spécial de règlement des litiges résultant de l'accord économique et commercial global entre le Canada et l'Union européenne (CETA) était motivé par le double motif d'intérêt général tenant, d'un côté, à créer, de manière réciproque, un cadre protecteur pour les investisseurs français au Canada et, de l'autre, à attirer les investissements canadiens en France (Cons. const. 31 juill. 2017, n° 2017-749 DC, § 38). Statuant sur l'exigence d'agrément pour l'exonération d'impôt sur le revenu des titres représentatifs d'un apport partiel d'actif par une société étrangère, prévu par l'article 121 du Code général des impôts, le Conseil constitutionnel a précisé les contours de la jurisprudence relative aux discriminations à rebours liées au droit européen (Directive « fusions »). Il a décidé de tenir compte des conséquences de « l'eupéanisation » de la loi et constate en l'espèce que les dispositions ont pour objet d'assurer la neutralité fiscale des seules opérations d'apport partiel d'actif effectuées à des fins de restructuration économique, en dehors de toute volonté de fraude ou d'évasion fiscales, dans le respect du droit de l'Union européenne. Après avoir vérifié qu'il ne résulte pas de cette exigence découlant du droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi, il constate qu'au regard de l'objet de la loi, telle que désormais interprétée, il existe une différence de situation, tenant au lieu d'établissement de la société apporteuse, entre les associés des sociétés établies dans un État membre et ceux des autres sociétés étrangères (Cons. const., 15 nov. 2019, n° 2019-813 QPC, § 7-9). Le même raisonnement a été retenu à propos d'une différence de traitement dans la taxation des plus-values tirées d'opérations d'échange de titres faisant l'objet d'un report d'imposition, selon qu'elles sont effectuées dans le cadre de l'Union européenne ou dans un cadre national, qui, pour les mêmes motifs, n'a pas non plus été censurée par le Conseil constitutionnel (Cons. const., 3 avr. 2020, n° 2020-832-833 QPC, § 14-15). Il est loisible de considérer par conséquent que les discriminations à rebours, issues du droit de l'Union européenne sont susceptibles de prospérer dans le contentieux constitutionnel seulement lorsque l'objet initial de la loi fait l'objet d'une dénaturation. Ce raisonnement réduit considérablement le champ de la discrimination à rebours, mais toute loi reprenant les exigences du respect du droit de

l'Union européenne pourrait instituer de manière quasi-automatique une potentielle discrimination à rebours en traitant plus favorablement des situations « européanisées » au regard des situations purement internes ou faisant intervenir des États tiers.

L'égalité devant la loi en matière fiscale peut jouer de manière indirecte lorsqu'est en cause l'objectif à valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi. Le Conseil constitutionnel rattache en effet cet objectif à l'égalité devant la loi. Il a censuré des dispositions fiscales au motif que l'égalité devant la loi, énoncée par l'article 6 de la Déclaration de 1789 et la garantie des droits requise par son article 16, ainsi que, par voie de conséquence, le principe du consentement à l'impôt de l'article 14, ne serait pas respectés si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance suffisante des règles qui leur sont applicables et si ces règles présentaient une complexité excessive au regard de l'aptitude de leurs destinataires à en mesurer utilement la portée (Cons. const. 29 déc. 2005, n° 2005-530 DC, cons. 77-79)⁹.

En définitive, l'égalité devant la loi est susceptible de jouer en matière fiscale nonobstant les autres déclinaisons du principe d'égalité, lorsque la spécificité fiscale n'est pas véritablement présente et l'on trouvera ainsi un contentieux identique au contentieux « général » de l'égalité devant la loi en dehors du domaine fiscal. La « spécificité » fiscale apparaît complètement dans le cas de l'égalité devant l'impôt.

B – ÉGALITE DEVANT LES CHARGES PUBLIQUES ET EGALITE DEVANT L'IMPOT

L'égalité devant l'impôt est un concept complexe qui génère des confusions. « 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) »¹⁰.

1 – Une catégorie générique englobant les deux branches de l'égalité fiscale

L'égalité devant l'impôt peut ainsi être, dans un premier sens générique, assimilée à ces deux branches de l'égalité devant la loi et les charges publiques. Par exemple, le Conseil constitutionnel a considéré que l'extension de la taxe générale sur les activités polluantes à l'électricité n'est pas en rapport avec l'objectif que s'est assigné le législateur car la consommation d'électricité permet au contraire de lutter contre l'effet de serre et que les dispositions en cause sont dès lors contraires au principe d'égalité devant l'impôt (Cons. const. 28 déc. 2000, n° 2000-441 DC, cons. 38). Plus récemment, le Conseil a jugé que la différence instituée entre les boissons destinées à la vente au détail et contenant une teneur en caféine identique selon qu'elles sont ou non qualifiées de boissons dites « énergisantes » entraîne une différence de traitement qui est sans rapport avec l'objet de l'imposition et, par suite, contraire au principe d'égalité devant l'impôt (Cons. const. 19 sept. 2014, n° 2014-417 QPC, cons. 12). De ces deux cas il est loisible de déduire que l'égalité devant l'impôt concerne l'appréciation de l'adéquation d'une mesure au regard des objectifs poursuivis par la loi. L'égalité devant l'impôt répondrait ainsi à la première formulation de principe : « pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ». Il semble ainsi que la jurisprudence constitutionnelle attribue une place particulière à l'égalité devant l'impôt qui n'est pas souvent examinée mais apparaît de manière récurrente. Elle peut aussi être qualifiée

⁹ P. Collin « Le Conseil constitutionnel, juge de l'impôt en 61 et 61-1 : différences et ressemblances », *NCCC* n° 33, oct. 2011 ; *D.* 2006. 826, obs. V. Ogier-Bernaud et C. Severino.

¹⁰ O. Fouquet « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *NCCC*, n° 33, oct. 2011.

d'égalité devant la loi fiscale, mais se distingue de l'égalité devant les charges publiques qui est plus subjective et répond à la deuxième branche du raisonnement de principe : « que cette appréciation (des capacités contributives par le législateur) ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ». Elle suppose que les contribuables placés dans une situation identique soient traités par la loi de manière identique. Comme l'égalité « générale » devant la loi, l'égalité devant la loi fiscale n'interdit pas les discriminations pourvu qu'elles soient objectives ou qu'elles soient fondées sur un motif d'intérêt général. Dans l'un et l'autre cas, la discrimination doit être en rapport avec le but poursuivi par la loi fiscale. L'égalité devant l'impôt implique de plus que le législateur prenne en considération les facultés contributives des contribuables et elle se distingue par là à la fois de la simple égalité devant la loi et de l'égalité devant les charges publiques. Ainsi, alors que l'égalité devant la loi concerne le citoyen (contribuable) devant la loi, l'égalité devant l'impôt concerne le contribuable face à l'impôt. La dimension fiscale est davantage présente. Compte tenu de la technique de catégorisation, souvent utilisée pour déterminer les catégories imposables (contribuables, produits ou opérations...), l'égalité devant l'impôt concerne particulièrement la définition de l'assiette de l'impôt. Le contrôle de l'égalité devant l'impôt appelle un contrôle dans lequel le Conseil constitutionnel vérifie les objectifs poursuivis par le législateur sans pour autant rechercher si ces objectifs ont pu être atteints par d'autres voies. Elle ne concerne en outre que les impositions de toutes natures (elle ne vise pas les cotisations sociales par exemple) et s'apprécie uniquement à l'intérieur d'un même impôt et non par rapport au système fiscal dans sa globalité (Cons. const. 28 déc. 1990, n° 90-285 DC, cons. 28).

2 – Une catégorie particulière décrivant la combinaison des deux branches de l'égalité fiscale

La distinction entre l'égalité devant la loi et l'égalité devant les charges publiques n'est pas toujours aisée (O. Fouquet, préc.) car le Conseil constitutionnel agrège parfois les deux versants de l'égalité à travers l'égalité devant l'impôt. L'égalité devant l'impôt pourrait alors revêtir un second sens plus particulier et caractérisant la combinaison des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789. Cette technique est présente dans la décision *Taxation à 75 %*. Elle est apparue également dans l'une des premières décisions QPC à propos de l'assujettissement aux cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral (Cons. const. 6 août 2010, n° 2010-24 QPC). Le Conseil ne retient pas le moyen tiré de la violation du principe d'égalité mais il énonce bien distinctement les deux branches du principe d'égalité (articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789) et les examine selon une préséance logique, en commençant dans un premier temps à examiner l'égalité devant la loi pour contrôler, dans un second temps, l'égalité devant les charges publiques. Cette préséance se retrouve également en ce qui concerne la taxation sur les hautes rémunérations en 2013, qui amène le Conseil constitutionnel à examiner d'abord l'égalité devant la loi (cons. 19) et ensuite l'égalité devant les charges publiques (cons. 20-24) (Cons. const. n° 2013-685 DC préc.). La violation de l'égalité devant les charges publiques, en cette hypothèse de combinaison avec l'égalité devant la loi, pourrait jouer un rôle aggravant mais elle répond aussi et surtout à un examen logique. La rupture d'égalité devant la loi c'est-à-dire la discrimination formelle n'est pas en soi contraire à la Constitution, mais elle emporte des conséquences réelles sur la répartition de la charge publique et c'est en raison de ces conséquences que la mesure est considérée ou non comme contraire au principe d'égalité devant l'impôt car non seulement elle discrimine mais aussi elle rompt la répartition équitable des charges publiques. L'égalité devant l'impôt pourrait donc qualifier également cette situation dans laquelle le Conseil constitutionnel combine l'égalité devant la loi et les charges publiques, mais les décisions laissent aussi

penser plus simplement que le Conseil répond de manière rapide aux arguments soulevés par les requérants. Quoi qu'il en soit, l'hypothèse d'une égalité protégée par combinaison des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 n'est pas logiquement inconcevable dans la mesure où l'égalité devant la loi en matière fiscale a presque toujours des conséquences sur l'égalité devant les charges publiques. L'égalité devant l'impôt a été formellement utilisée par le Conseil une quarantaine de fois mais elle a suscité moins de dix censures dont une seule à l'occasion d'une QPC (Cons. const. 19 sept. 2014, n° 2014-417 QPC, cons. 12). Les références à l'égalité devant l'impôt deviennent cependant de plus en plus rares. Le Conseil a utilisé cette tournure particulière du principe d'égalité en 2016 (Cons. const. 16 juin 2016, n° 545 et 546 QPC). Au demeurant on relèvera que la dernière censure pour violation de l'égalité devant l'impôt remonte au 19 décembre 2014 à propos des boissons énergisantes (Cons. const. 19 déc. 2014, n° 2014-417 QPC, cons. 12). L'égalité devant l'impôt semble avoir été pour la dernière fois utilisée en 2018 (Cons. const., 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, § 18). Le Conseil retient le plus souvent l'égalité devant la loi et devant les charges publiques. L'égalité devant l'impôt deviendrait ainsi une simple catégorie générique.

Les égalités fiscales révèlent ainsi une certaine complexité aggravée par les hésitations conceptuelles qui semblent aujourd'hui clarifiées autour des deux branches de l'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Dans cette dernière hypothèse qui soulève une question de répartition de l'impôt et qui est le plus souvent retenue par les requérants ou le Conseil constitutionnel, l'appréciation du respect de l'égalité devant les charges publiques fait largement appel à la technique de la proportionnalité.

II – DES EGALITES FISCALES A LA PROPORTIONNALITE

L'égalité devant les charges publiques a pour fondement l'article 13 de la Déclaration de 1789 et constitue le dernier rempart de l'égalité en matière fiscale car si le législateur peut discriminer certains contribuables en raison de différences objectives et rationnelles ou pour des considérations d'intérêt général, cette discrimination ne doit pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Le Conseil constitutionnel a implicitement reconnu que l'égalité devant les charges publiques était également garantie par le droit de l'Union européenne en considérant qu'elle n'était pas au nombre des règles ou principes inhérents à l'identité constitutionnelle de la France (Cons. const., 15 oct. 2021, n° 2021-940 QPC, § 14). L'article 13 de la Déclaration de 1789 va en définitive à l'encontre du strict principe d'égalité puisqu'il implique que la contribution commune ne soit pas la même pour tous car elle doit varier en fonction des facultés contributives¹¹, mais dans la répartition de la charge en raison des facultés contributives, le législateur ne doit pas rompre de manière caractérisée l'égalité entre les contribuables. L'égalité devant les charges publiques constitue ainsi la limite de la limite. Il conviendra d'étudier le contenu de l'égalité devant les charges publiques (A) ainsi que sa portée (B).

A – LE CONTENU DU PRINCIPE D'EGALITE DEVANT LES CHARGES PUBLIQUES

Le principe d'égalité devant les charges publiques a été utilisé en matière fiscale après l'égalité devant la loi dont elle n'était au départ que le prolongement (1), son champ d'application a été son autonomie ont été progressivement définis par le Conseil constitutionnel (2).

¹¹ L. Fonbaustier, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », in *L'impôt, Archives Phil. dr.*, t. 46, Dalloz, 2002). « Le droit fiscal est par essence un droit inégalitaire » (O. Fouquet, préc).

1 – La reconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques

L'égalité devant les charges publiques est une variante plus subjective de l'égalité en matière fiscale car elle prend en considération les facultés contributives des contribuables. L'égalité devant les charges publiques avait été à l'origine conçue comme le corollaire de l'égalité devant la loi (Cons. const. 12 juill. 1979, n° 79-107 DC, cons. 4). Le Conseil a toutefois examiné le respect de l'article 13 de la Déclaration au sujet de l'imposition sur les grandes fortunes en précisant que cela devait être apprécié compte tenu des caractéristiques de chaque impôt (Cons. const. 30 déc. 1981, n° 81-133 DC, cons. 6-7). Le principe d'égalité devant les charges publiques en matière fiscale était né. Le Conseil constitutionnel a hésité à ouvrir ce moyen. La première violation du principe d'égalité devant les charges publiques sera faite en matière de réparation des préjudices résultant d'un travail ou d'un ouvrage public (Cons. const. 13 déc. 1985, n° 85-198 DC dite « amendement tour Eiffel », cons. 16). La première application « fiscale » de l'égalité devant les charges publiques remonte à l'année 1986. Saisi de la constitutionnalité de la modification de l'assiette de la contribution de solidarité et de l'élévation de son taux, le Conseil constitutionnel va juger pour la première fois que si le principe énoncé par l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *n'interdit pas au législateur de mettre à la charge d'une ou plusieurs catégories socioprofessionnelles déterminées une certaine aide à une ou à plusieurs autres catégories socioprofessionnelles, il s'oppose à une rupture caractérisée du principe de l'égalité devant les charges publiques entre tous les citoyens* » (Cons. const. 16 janv. 1986, n° 85-200 DC, *Cumul emplois/retraites*, cons. 17). Il va par conséquent juger cette contribution au taux de 50 % contraire à l'égalité devant les charges publiques sans mentionner l'égalité devant la loi (cons. 18-19). Il ne sera à nouveau utilisé dans le domaine fiscal que sept ans plus tard et sans succès, le Conseil précisant que le législateur peut rendre 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 ceux-ci (Cons. const. 21 juin 1993, n° 93-320 DC, cons. 32). Le Conseil constitutionnel exige pour la première fois en 1986 que la rupture de l'égalité devant les charges publiques soit « caractérisée » et se montre ainsi exigeant dès l'origine pratiquement quant à l'appréciation de ce grief d'inconstitutionnalité. Il va ensuite progressivement construire la formule de principe s'agissant de l'égalité devant les charges publiques. La formulation moderne du raisonnement de principe actuellement utilisée paraît remonter à la décision du 3 mars 2009 (légèrement modifiée depuis l'abandon des considérants en 2016), dans laquelle le Conseil énonce qu'« *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 ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (Cons. const. 3 mars 2009, n° 2009-577 DC, cons. 25). Le Conseil constitutionnel utilisera ce considérant pour censurer les régimes d'exemption totale de la taxe carbone en 2009 (Cons. const. 29 déc. 2009, n° 2009-599 DC, cons. 82). L'égalité devant les charges publiques avait une dimension réduite dans le contentieux constitutionnel fiscal puisque depuis sa consécration, elle n'avait donné lieu qu'à peu de censures jusqu'en 2009 c'est-à-dire pendant plus de 20 ans. Le Conseil préférait se fonder pour censurer des dispositions fiscales sur l'égalité devant la loi ou l'égalité devant l'impôt qui a probablement masqué durant cette période l'égalité devant les charges publiques¹². Les censures ont toutefois été spectaculaires car le principe d'égalité devant les charges publiques a souvent été

¹² B. Genevois, *La jurisprudence du Conseil constitutionnel*, éd. STH, 1988, p. 237, n° 388 s.

retenu pour censurer des dispositions fortement symboliques. Le juge a très rapidement considéré que le principe d'égalité devant les charges publiques était au nombre des droits et libertés que la Constitution garantit, au sens de son article 61-1 (Cons. const. 9 juill. 2010, n° 2010-11 QPC, cons. 4 ; 23 juill. 2010, n° 2010-16 QPC, cons. 4). La question prioritaire de constitutionnalité va considérablement transformer la physionomie du contentieux constitutionnel fiscal car en effet, l'égalité devant les charges publiques est sans doute le moyen qui prospère le mieux dans le contentieux fiscal de la question prioritaire de constitutionnalité qui est très important.

2 – Le champ d'application du principe d'égalité devant les charges publiques

Le principe de l'égalité devant les charges publiques a une portée plus large que celui de l'égalité devant la loi, dans la mesure où il s'applique non seulement aux impositions de toutes natures mais aussi aux cotisations sociales (Cons. const. 18 déc. 1997, n° 97-393 DC, cons. 7 ; 6 août 2010, n° 2010-24 QPC, cons. 9, 13 déc. 2012, n° 2012-659 DC, cons. 15, 4 oct. 2019, n° 2019-806 QPC, § 11 réserve d'interprétation) et à tout type de prélèvement obligatoire. Toutefois pour que sa méconnaissance soit sanctionnée il faut qu'elle conduise à une rupture caractérisée de l'égalité entre les citoyens (Cons. const. 16 janv. 1986, n° 85-200 DC, cons. 17 ; Cons. const. 28 déc. 1990, n° 90-285 DC, cons. 29), ce qui ne semble pas nécessaire dans l'examen de l'égalité devant l'impôt ou devant la loi.

Les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques proclamés par la Déclaration de 1789, dans ses articles 6 et 13, s'appliquent aussi bien dans l'hypothèse où la loi prévoit l'octroi de prestations que dans les cas où elle impose des sujétions (Cons. const. 30 déc. 1987, n° 87-237 DC, cons. 21). Le principe dépasse largement la seule matière fiscale. Il porte également sur les différentes modalités d'indemnisation.

L'égalité devant les charges concerne surtout l'assiette et la liquidation de l'impôt. Elle est plus rarement utilisée en matière de recouvrement de l'impôt. Le Conseil 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 et l'éventuelle rupture manifeste d'égalité devant ces charges (O. Fouquet, préc.).

A – Égalité et assiette de l'impôt

En ce qui concerne l'assiette de l'impôt, l'égalité devant les charges publiques peut être utilisée en concurrence avec l'égalité devant l'impôt ou la loi puisqu'il s'agit de questions portant sur le champ d'application de l'impôt. L'égalité devant les charges publiques peut servir à sanctionner des régimes d'exonération excessivement favorables comme l'exonération des droits liés à la transmission de biens professionnels (Cons. const. 29 déc. 1995, n° 95-369 DC, cons. 10) mais aussi des mesures d'allègement de la charge fiscale des contribuables modestes (Cons. const. 19 déc. 2000, n° 2000-437 DC, cons. 9) ou encore des exonérations en faveur des commerçants alors que les activités (location d'immeubles) ne sont pas des actes de commerce (Cons. const. 8 févr. 2018, n° 2017-689 QPC, § 9). Le Conseil a censuré l'assujettissement à l'impôt sur le revenu et à la CSG de certaines plus-values immobilières qui « conduit à déterminer l'assiette de ces taxes dans des conditions qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives des contribuables intéressés » (Cons. const. 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, cons. 46). De même le Conseil a jugé contraire aux exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 une disposition aboutissant à soumettre un contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus

dont il ne dispose pas (Cons. const. 29 déc. 2016, n° 2016-744 DC, § 22 ; 30 mars 2017, n° 2016-620 QPC, § 6, 25 juin 2021, n° 2021-921 QPC, § 4). L'égalité devant les charges publiques a en outre justifié une réserve d'interprétation neutralisant les agréments discrétionnaires de l'administration fiscale dans la détermination de l'assiette de l'impôt sur les sociétés (Cons. const. 28 nov. 2014, n° 2014-431 QPC, cons. 8-11).

B – Égalité et liquidation de l'impôt

En ce qui concerne la liquidation de l'impôt, l'égalité devant les charges publiques porte essentiellement sur le tarif et sur le taux de l'impôt. Le tarif est constitué des règles qui président au calcul de la créance fiscale et se distingue de l'assiette qui sert à définir la matière imposable.

Le tarif est un instrument d'interventionnisme fiscal important car il permet au législateur de moduler le poids de la charge fiscale : il s'agit donc d'un outil important de répartition des charges publiques. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 la contribution commune doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés ce qui justifie la progressivité de l'impôt (Cons. const. 29 déc. 1989, n° 89-268 DC, cons. 33 ; Cons. const. 21 juin 1993, n° 93-320 DC, cons. 32 ; Cons. const. 20 mars 1997, n° 97-388 DC, cons. 25). Encore faut-il déterminer le seuil à partir duquel l'absence ou la faiblesse de la progressivité conduirait à considérer que le principe du prélèvement, en raison des facultés des citoyens, serait méconnu¹³. Le Conseil a jugé que la modification de l'assiette de la CSG, découlant de l'exonération sur les bas salaires, qui ne tenait compte ni des revenus des contribuables ni des personnes à charge, créait une disparité manifeste contraire à l'article 13 de la Déclaration de 1789 (Cons. const. 19 déc. 2000, n° 2000-437 DC, cons. 9). Le Conseil constitutionnel s'est prononcé à plusieurs reprises sur le mécanisme du plafonnement du quotient familial de l'impôt sur le revenu et l'égalité devant les charges publiques. Il a jugé dans un premier temps que le plafonnement du quotient familial pouvait être abaissé sans remettre en cause les exigences posées par les 10^e et 11^e alinéas du Préambule de 1946 (Cons. const. 29 déc. 1998, n° 98-405 DC, cons. 12 à 14). Par la suite, le Conseil a précisé à l'occasion d'une QPC relative à l'impôt de solidarité sur la fortune, que l'absence de prise en considération du quotient familial pour cet impôt n'a pas méconnu l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 qui ne suppose pas l'existence d'un quotient familial (Cons. const. 29 sept. 2010, n° 2010-44 QPC, cons. 14). Dans la décision du 29 décembre 2012 (662 DC), le Conseil se prononce dans le même sens sur la réduction de l'avantage procuré par le quotient familial en se plaçant directement sur le terrain de l'égalité devant les charges publiques. Il a décidé que l'article 13 de la Déclaration de 1789 n'impose pas que la prise en compte des charges de famille pour apprécier les facultés contributives ne puisse résulter que d'un mécanisme de quotient familial (cons. 26). Le Conseil a décidé qu'en refusant la déduction d'une pension lorsque le parent débiteur bénéficie déjà d'une majoration de quotient familial au titre du même enfant, le législateur a entendu éviter un cumul d'avantages fiscaux ayant le même objet dans la mesure où l'attribution d'une majoration de quotient familial au titre d'un enfant atténue la progressivité de l'impôt sur le revenu d'un contribuable en fonction de sa situation et de ses charges de famille (Cons. const., 14 mai 2021, n° 2021-907 QPC, § 9). Il a toutefois précisé, s'agissant de la progressivité, qu'il n'avait pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement (*ibid.*, § 8). En ce qui concerne le taux de l'imposition le Conseil constitutionnel vérifie que celui-ci n'est pas excessif ce qui provoquerait une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges

¹³ X. Prétot, « Le principe de la progressivité de l'impôt revêt-il un caractère constitutionnel ? », *Dr. soc.* 1993, n° 9-10.

publiques. Ainsi, le législateur peut dé plafonner l'assiette de la contribution de solidarité due en cas de cumul entre une pension de retraite et les revenus d'une activité professionnelle, ainsi qu'élever son taux, sous réserve de ne pas introduire de ruptures caractérisées d'égalité devant les charges publiques (Cons. const. 16 janv. 1986, n° 85-200 DC, cons. 10-19). Dans la décision *Taxation à 75 %*, le Conseil constitutionnel a examiné l'égalité devant les charges publiques essentiellement au regard des taux du fait de la création d'une nouvelle tranche à 45 % du barème de l'impôt sur le revenu. Il a considéré que la création de cette nouvelle tranche marginale d'imposition au taux de 45 % pour la fraction des revenus soumis au barème de l'impôt sur le revenu supérieur à 150 000 euros par part augmente les recettes fiscales et accentue la progressivité de l'imposition des revenus. En elle-même, elle ne fait pas peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leur capacité contributive et ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (cons. 12-16). Cependant, le Conseil vérifie les effets de cette nouvelle tranche de manière globale ce qui lui permet de corriger les effets excessifs de cette nouvelle tranche.

c) Égalité et recouvrement de l'impôt

En ce qui concerne le recouvrement de l'impôt, le Conseil a pu considérer contraire à l'égalité devant les charges publiques l'impossibilité pour le contribuable exerçant certaines activités dans des paradis fiscaux d'apporter la preuve que les activités en cause n'ont pas été réalisées dans le seul but d'éviter l'impôt (Cons. const. 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, cons. 10, réserve d'interprétation). S'agissant de la retenue à la source, le Conseil a jugé que le principe d'égalité devant les charges publiques n'imposait pas au législateur de compenser la charge résultant, pour les tiers collecteurs, de la réalisation de la retenue à la source (Cons. const. 29 déc. 2016, n° 2016-744 DC, § 65).

B – LA PORTEE DU PRINCIPE D'EGALITE DEVANT LES CHARGES PUBLIQUES

Le principe d'égalité devant les charges publiques fait l'objet d'un contrôle plus modulé dans la mesure où il fait largement appel à la comparaison de situation pour la recherche des contribuables qui subirait une charge fiscale disproportionnée par rapport aux autres. (1). Pour ce faire le Conseil a élargi le contrôle de l'égalité devant les charges publiques à l'ensemble du système fiscal et n'a pas limité son appréciation, comme habituellement, à un seul et même impôt (2).

1 – La technique de contrôle du respect de l'égalité devant les charges publiques : le contrôle de proportionnalité

Le Conseil constitutionnel exerce un contrôle de proportionnalité des différenciations au regard de l'objectif poursuivi. La jurisprudence sur ce point est abondante. À propos de la CSG il est précisé que dans la mesure où les différentes contributions instituées ont pour finalité commune la mise en œuvre du principe de solidarité nationale, la détermination des redevables soumis à ces contributions ne saurait aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (Cons. const. 28 déc. 1990, n° 90-285 DC, cons. 29). Lorsque plusieurs impositions ont pour finalité commune de concourir à l'équilibre des différentes branches de la Sécurité sociale dans le cadre de la mise en œuvre du principe de solidarité nationale, la détermination de leurs redevables ne saurait aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité des citoyens devant les charges publiques (Cons. const. 18 déc. 1997, n° 97-393 DC*, cons. 10). Si le principe de l'égalité de répartition de l'impôt en raison des facultés des contribuables n'interdit pas au législateur de faire supporter à certaines catégories des charges

particulières, en vue notamment d'améliorer les conditions de vie d'autres catégories, il ne doit pas en résulter de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (Cons. const. 29 juill. 1998, n° 98-403 DC, cons. 8). La question de savoir s'il y a ou non une rupture caractérisée de l'égalité relève de l'appréciation du Conseil constitutionnel laquelle comporte une part de subjectivité. Sans doute cela est-il dû au fait que plus qu'un état (comme la liberté) l'égalité est un rapport impliquant une comparaison (N. Bobbio, *Eguaglianza e libertà*, 1995). En ces points demeurent sans doute les raisons qui expliquent qu'en définitive, seules les graves inégalités sont censurées au titre de l'égalité devant les charges publiques qui peuvent demeurer car elles sont, somme toute, inhérentes au droit fiscal et permettent au législateur de moduler sa politique fiscale.

2 – Égalité devant les charges publiques et système fiscal : les impôts excessifs et confiscatoires

La décision du 29 décembre 2012 (662 DC) a confirmé une évolution majeure de l'appréciation du respect du principe d'égalité devant les charges publiques. Le Conseil constitutionnel a toujours apprécié en effet traditionnellement l'égalité dans le cadre d'un impôt en fonction des caractéristiques propres à cet impôt. Or, dans la décision *Taxation à 75 %*, il accepte également de contrôler la rupture d'égalité par rapport à l'ensemble des impôts ce qui constitue une évolution considérable de l'égalité devant les charges publiques. La décision du 29 décembre 2012 fait ainsi coexister la dimension ancienne et traditionnelle de l'égalité devant les charges publiques et une nouvelle conception qui protège les contribuables d'une imposition excessive. L'article 12 de la loi de finances pour 2013 est sans doute celui qui a le plus défrayé la chronique. Il institue une contribution exceptionnelle sur les très hauts revenus d'activité. Le mécanisme prévu consistait en une contribution exceptionnelle de 18 % sur la fraction des revenus d'activité professionnelle excédant un million d'euros. Les requérants faisaient valoir d'une part que cette contribution exceptionnelle, conjuguée avec d'autres mesures, aboutirait à une taxation globale au taux de 75 % et présenterait un caractère confiscatoire. D'autre part, ils estimaient que cette contribution exceptionnelle 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.

Le Conseil constitutionnel n'a pas retenu les griefs soulevés par les requérants, tirés de ce que les « effets de seuil » et le caractère confiscatoire de cette imposition méconnaîtraient le principe d'égalité devant les charges publiques (mais le Conseil a été sans doute sensibilisé par le caractère confiscatoire¹⁴). Il préfère statuer sur le seul terrain du foyer fiscal (conjugalisation). En effet, la loi prévoyait la contribution par personnes physiques sans prendre en considération l'existence du foyer fiscal. Il considère à juste titre et comme la Section des finances du Conseil d'État (CE, sect. finances avis, 21 mars 2013, *Dr. fisc.* 2013. Actu. 188) saisie préalablement du projet d'article, que 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. Il y a donc pour le Conseil constitutionnel une méconnaissance des facultés contributives qui entraîne une rupture de l'égalité devant les charges publiques. En l'espèce, la loi a méconnu les caractéristiques de l'impôt sur le revenu qui n'est pas un impôt individuel mais est établi sur le foyer fiscal. Le Conseil constitutionnel reste ainsi dans sa ligne jurisprudentielle classique l'appelant à apprécier l'égalité devant les

¹⁴ Ch. de Lamardière, « L'impôt confiscatoire enfin sanctionné », *Constitutions* 2013. 86.

charges publiques au sein d'une même imposition et à ne censurer que les ruptures caractérisées ou manifestes de l'égalité devant les charges publiques.

La décision du 29 décembre 2012 apporte une innovation majeure au principe d'égalité devant les charges publiques puisque le Conseil constitutionnel va confirmer l'extension du contrôle de l'égalité à l'ensemble du système fiscal à propos des retraites « chapeau ». Il s'agit d'une évolution considérable qui vise en réalité les cas de l'impôt excessif ou confiscatoire. Les notions ne sont pas en elles-mêmes nouvelles puisque le Conseil a déjà précisé que l'exigence de l'article 13 de la Déclaration de 1789 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 (Cons. const. 29 déc. 2005, n° 2005-530 DC, cons. 65 ; 16 août 2007, n° 2007-555 DC, cons. 24).

L'article 3 de la loi déferée a en effet institué une tranche du barème de l'impôt sur le revenu à 45 %. Par l'effet conjugué de cette nouvelle mesure avec les dispositions législatives existantes, le Conseil a constaté que les retraites dites « chapeau » subiraient une imposition marginale de 75,43 %. Jugeant cette imposition excessive au regard des capacités contributives des contribuables, le Conseil qui ne souhaitait pas pour autant remettre en cause le nouveau barème de l'impôt sur le revenu, a préféré censurer l'article L. 137-11-1 du Code de la sécurité sociale qui avait institué en 2011 une contribution sur les retraites « chapeau » dont la combinaison avec le nouveau barème de l'impôt sur le revenu entraînait une rupture d'égalité devant les charges publiques et présentait sans doute aussi un caractère confiscatoire. Ainsi le Conseil examine les effets combinés de plusieurs impôts pour apprécier globalement si l'égalité devant les charges publiques est méconnue. Le Conseil avait déjà procédé ainsi en matière de cotisations sociales (Cons. const. 13 déc. 2012, n° 2012-659 DC, cons. 14-15) et avait accepté d'examiner les effets conjugués de la contribution exceptionnelle sur la fortune et de l'impôt de solidarité sur la fortune (Cons. const. 9 août 2012, n° 2012-654 DC, cons. 32). Il s'oriente ainsi vers un contrôle de l'égalité non seulement au sein d'un impôt particulier mais aussi par rapport à la combinaison de plusieurs impôts. Ce contrôle « *urbi et orbi* »¹⁵, qui rappelle le principe du « bouclier fiscal », dont le Conseil avait précisé que loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, il tend à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (Cons. const. 29 déc. 2005, n° 2005-530 DC, cons. 66 ; 16 août 2007, n° 2007-555 DC, cons. 24), renforce le principe d'égalité devant les charges publiques non seulement dans le contrôle préventif de constitutionnalité mais aussi dans le cadre de la question prioritaire de constitutionnalité.

Le juge constitutionnel a précisé par la suite que « *pour apprécier le caractère confiscatoire de la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations attribuées en 2013 et 2014 au regard des facultés contributives des redevables, il convient de prendre en compte les seules impositions auxquelles ces derniers sont assujettis en raison de l'attribution de ces éléments de rémunération* » (Cons. const. 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, cons. 21). Cela interdit d'ajouter pour chaque élément de rémunération attribué, les impositions auxquelles sont assujetties les personnes qui perçoivent ces rémunérations et celles auxquelles sont assujetties les redevables qui les attribuent ce qui limite le risque de déclarer un impôt confiscatoire. Le Conseil a également précisé qu'il ne convenait pas d'inclure dans la somme des impositions les cotisations sociales, même pour la part patronale de celles-ci car les cotisations sociales sont la contrepartie de l'acquisition de certains droits (Cons. const. 13 août 1993, n° 93-325 DC*, cons. 119). Par conséquent, le grief tiré de ce que le cumul des cotisations sociales éventuellement redressées avec des impositions de toutes natures

¹⁵ E. Oliva, « L'appréciation du caractère confiscatoire ou excessif de l'impôt par le Conseil constitutionnel », *RFDA*, 2013, n° 6, 1273.

présenterait un caractère confiscatoire est inopérant (Cons. const., 2 févr. 2019, n° 2018-767 QPC, § 16).

Ultérieurement le Conseil a par ailleurs neutralisé par des réserves d'interprétation, l'absence de prise en considération de la durée de détention de valeurs mobilières en cas de cession provoquant une plus-value imposée à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, qu'il avait pourtant validée dans la décision n° 662 DC du 29 décembre 2012. Il a jugé qu'à défaut de prise en considération de la durée de détention et de l'érosion monétaire, l'impôt pouvait ne pas tenir compte des capacités contributives des contribuables et violer l'égalité devant les charges publiques. Sans cette réserve, l'impôt aurait sans doute présenté un caractère excessif, voire confiscatoire (Cons. const. 7 juill. 2017, n° 2017-642 QPC, § 12). L'appréciation du caractère excessif ou confiscatoire s'apprécie uniquement au regard des impositions de toutes natures, ce qui semble logique et constitue tout de même une avancée considérable. Il a constaté que les plus-values assujetties au prélèvement au taux forfaitaire de 75 % sont par ailleurs assujetties aux contributions sociales sur les produits de placement et que le taux forfaitaire de 75 % est en réalité porté à 90,5 %. Il en a déduit que ce régime d'imposition faisait peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leur capacité contributive et était contraire au principe d'égalité devant les charges publiques (Cons. const. 29 déc. 2014, n° 2014-708 DC, cons. 40). Dans ce dernier cas, s'agissant d'une imposition portant sur la propriété immobilière puisqu'elle porte sur les plus-values de cession de propriété, l'impôt est sans doute également confiscatoire en ce qu'il limite l'exercice du droit de propriété. Le Conseil a également apprécié, dans le cadre de la QPC, le caractère confiscatoire d'un impôt en prenant « *en compte l'ensemble des impositions pesant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable* » (Cons. const. 26 juin 2015, n° 2015-473 QPC, cons. 8). Le Conseil a jugé que l'appréciation du caractère confiscatoire d'une imposition acquittée par l'employeur pour le versement de rentes à ses anciens salariés s'opère en rapportant le total des impositions que l'employeur doit acquitter à la somme de ce total et des rentes versées (Cons. const. 20 nov. 2015, n° 2015-498 QPC, cons. 5). Il a de même considéré que, pour apprécier l'ampleur d'un effet de seuil résultant de l'imposition principale et d'une imposition additionnelle, il convient de rapporter cet effet au total de cette imposition additionnelle et de l'imposition principale (n° 2015-498 QPC, préc., cons. 7). Le Conseil a par conséquent censuré un effet de seuil excessif (ibid. cons. 9). La jurisprudence sur les effets de seuil est ainsi liée à la décision du 29 décembre 2012 car les effets de seuil s'apprécient également par combinaison avec d'autres dispositions fiscales, mais le Conseil exerce un contrôle restreint sur ces effets qui ne portent pas sur une imposition excessive mais sur les excès liés aux effets de certains seuils (Cons. const. 18 déc. 1998, n° 98-404 DC, cons. 26 ; 28 déc. 2000, n° 2000-442 DC, cons. 5 ; 13 oct. 2011, n° 2011-180 QPC, cons. 7). Pour l'instant le Conseil n'a jamais censuré une imposition excessive ou confiscatoire dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité, mais il a pu neutraliser le caractère excessif ou confiscatoire par des réserves d'interprétation notamment s'agissant des plus-values mobilières en report d'imposition (Cons. const. 14 janv. 2016, n° 2015-515 QPC ; 22 avr. 2016, n° 2016-538 QPC ; 7 juill. 2017, n° 2017-642 QPC) ou des conséquences de la suppression de l'abattement de 20 % pour adhésion à un centre de gestion agréé (Cons. const. 7 juill. 2017, n° 2017-643/650 QPC).

La jurisprudence constitutionnelle relative à l'égalité devant les charges publiques qui s'est développée depuis 2012, semble définir un seuil plafond d'imposition qui se situerait au-delà de 75 % mais la principale innovation de la décision *Taxation à 75 %* est que ce seuil s'apprécie globalement et non à l'intérieur d'un impôt. La jurisprudence tient compte des effets du système moderne d'impôt multiple alors surtout que plusieurs impôts peuvent frapper une même matière imposable. L'égalité devant les charges publiques limite ces effets inhérents à la multiplicité d'impôts en interdisant que la combinaison des différentes

impositions aboutisse à un taux « réel » excessif. Toutefois, l'impôt confiscatoire ou excessif s'apprécie au regard des seules et mêmes opérations.

Reste à savoir si un impôt excessif est différent d'un impôt confiscatoire. La décision du 29 décembre 2014 semble assimiler l'impôt excessif à l'impôt confiscatoire (Cons. const. 29 déc. 2014, n° 2014-708 DC, cons. 40). Pourtant, le Conseil distingue clairement les deux formes d'excès puisqu'il précise systématiquement que 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 ». Il nous semble donc que ce considérant laisse entrevoir deux branches et non seulement l'impôt excessif. L'impôt confiscatoire existe en droit constitutionnel espagnol (art. 31, al. 1^{er}, CE) mais sa définition et sa portée concrète soulèvent des difficultés particulières¹⁶ et l'impôt confiscatoire semble être interprété comme interdisant des impôts excessifs ou des surimpositions excessives. L'impôt confiscatoire peut aussi caractériser le cas où les destinataires de l'impôt se voient obligés d'éroder leur patrimoine pour faire face à leur obligation fiscale¹⁷. Dans ce cas l'impôt confiscatoire se détache des simples effets liés à la progressivité de l'impôt qui ne doit pas être excessive y compris en additionnant plusieurs impôts, il se rattache davantage aux effets de l'imposition sur le patrimoine. Pour, l'instant le juge constitutionnel n'a jamais sanctionné un impôt confiscatoire et il se trouve sans doute dans le même embarras que son homologue espagnol qui considère que le caractère confiscatoire fait référence à l'obligation de ne pas épuiser le substrat, la base ou l'exigence d'une imposition au prétexte du devoir de contribuer aux charges publiques (TC espagnol, sent. 150/1990, FJ-9°).

CONCLUSION : LE SCHEMA PROCEDURAL PARTICULIER A L'EGALITE EN MATIERE FISCALE

La jurisprudence constitutionnelle relative au principe d'égalité en matière fiscale semble très complexe. L'égalité obéit-il à un enchaînement logique et répond en réalité à un ensemble cohérent.

En réalité, l'appréciation de l'égalité en matière fiscale fait intervenir cinq étapes. Le juge constitutionnel vérifie d'abord (1^{re} étape) qu'il n'y a pas d'atteinte à une discrimination interdite par la Constitution (sexe, origine, religion... par ex. Cons. const. 30 déc. 1981, n° 81-133 DC, cons. 9). Il contrôle ensuite (2^e étape) le respect de l'égalité devant la loi notamment en ce qui concerne les procédures fiscales. Il vérifie encore (3^e étape) le respect de l'égalité devant l'impôt en ce qui concerne les discriminations faites ou pas par le législateur. En ce cas il s'assure du respect de l'égalité et recherche si la différence de traitement peut être justifiée par une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi ou si elle peut être justifiée par un motif d'intérêt général en rapport direct avec la loi. Il veille encore à l'intérieur d'un même impôt (4^e étape) à ce qu'une disposition fiscale ne porte pas atteinte de manière caractérisée à l'égalité devant les charges publiques. Il examine en ce cas, le caractère objectif et rationnel des critères qui fondent la différence de traitement en fonction des buts que le législateur se propose ainsi que l'éventuelle rupture manifeste d'égalité devant les charges publiques. Il recherche enfin (5^e étape), par rapport à l'ensemble des impositions, si la mesure ne présente pas un caractère excessif ou confiscatoire.

¹⁶ M. A. Collado Yurrita, G. M. Luchena Mozo, *Derecho financiero y tributario, tema 6 Principios constitucionales de derecho financiero : principios materiales*, 3^e éd., Barcelone, 2013, p. 130.

¹⁷ M. A. Collado Yurrita, G. M. Luchena Mozo, préc., p. 132.

Le principe d'égalité en matière fiscale amène également le Conseil à retenir une conception fonctionnelle de l'impôt distinguant selon que ce dernier a une fonction exclusivement financière ou incitative. La jurisprudence sur le principe d'égalité variera ainsi selon que le juge est appelé à apprécier un impôt ou une mesure fiscale de rendement budgétaire (Cons. const. 29 déc. 2014, n° 2014-708 DC, cons. 23 ; 29 déc. 2016, n° 2016-744 DC, § 30) ou une mesure comportementale. Le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait donc pas obstacle à ce que le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés (Cons. const., 27 déc. 2019, n° 2019-796 DC, § 10-11). Dans le premier cas, le motif d'intérêt général ne pourra pas couvrir la rupture d'égalité du moins tant que le Conseil refusera d'assimiler l'intérêt financier à l'intérêt général (v. Cons. const. 14 avr. 2016, n° 2016-534 QPC, § 9 ; 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, § 8 ; 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC, § 8). En revanche, le Conseil n'exercera pratiquement aucun contrôle du rapport avec l'objectif poursuivi par la loi. Dans le second cas, le Conseil pourra examiner la discrimination en se fondant à la fois sur des motifs d'intérêt général et sur les objectifs poursuivis par la loi. Il en résulte en définitive une appréciation plus sévère, au regard du principe d'égalité, de la fiscalité de rendement en comparaison avec la fiscalité comportementale. Cette différence est critiquable car il importe de contrôler plus sévèrement le législateur lorsqu'il cherche à inciter ou au contraire à dissuader certains comportements des contribuables, dans la mesure où la dimension comportementale de l'impôt est moins libérale que le simple objectif de couverture des charges publiques. La distinction aurait pu renforcer la protection de la liberté à travers l'appréciation circonstanciée de l'égalité. Elle peut toutefois paraître artificielle, car il n'est pas rare qu'une mesure fiscale poursuive en même temps les deux objectifs financiers et comportementaux. Dans ce cas, elle peut ouvrir la porte à un certain arbitraire puisque le Conseil sera amené à hiérarchiser les objectifs en rangeant une imposition dans l'une ou l'autre catégorie. Par exemple, le Conseil constitutionnel a choisi de ranger l'impôt sur la fortune immobilière dans la catégorie des impositions de rendement. Or, le gouvernement avait justifié ce nouvel impôt et l'absence de soumission de la fortune mobilière à une imposition sur la fortune, en retenant le caractère « improductif » de la fortune immobilière. Il y a donc la volonté d'inciter les contribuables les plus fortunés à placer leur épargne dans des produits mobiliers plutôt qu'immobiliers (Cons. const. 28 déc. 2017, n° 2017-758 DC, § 41). En outre la distinction peut paraître trop simplificatrice car il existe des dispositions fiscales qui n'entrent dans aucune des deux catégories.

En définitive, le développement du principe de constitutionnalité en matière fiscale aboutit à limiter l'impôt dans le respect de l'égalité devant la loi ou les charges publiques. La législation fiscale doit se faire subtile et ménager ces principes. La Constitution limite, ce faisant, le pouvoir d'intervention des autorités publiques au moyen des instruments fiscaux mais, comme on peut le voir, le Conseil constitutionnel essaye de préserver cette marge d'autonomie inhérente à tout pouvoir fiscal, même si la rupture d'égalité constitue le moyen qui a le plus de chance de prospérer à l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité.