

# Titre VII

## Les cahiers du Conseil constitutionnel

DOSSIER

N° 4 - avril 2020

# Le principe d'égalité en matière fiscale

## Écrit par

Ludovic AYRAULT



Professeur à l'Université Paris 1 - Panthéon-Sorbonne

## RÉSUMÉ

Si, depuis quelques années, le Conseil constitutionnel ne fait plus explicitement référence au principe d'égalité devant l'impôt, ce dernier demeure présent dans sa jurisprudence pour répondre au moyen fondé sur l'article 13 de la Déclaration des droits de 1789. Composante, propre au champ fiscal du principe d'égalité devant les charges publiques, il se dissocie du principe d'égalité devant la loi, fondé sur son article 6. Il s'en déduit que ce n'est pas le principe juridique d'égalité devant l'impôt qui comprend les deux branches que sont le principe d'égalité devant les charges publiques qui intègre le principe d'égalité devant la loi mais bien le principe d'égalité en matière fiscale.

Vaste sujet que celui du principe d'égalité en matière fiscale. Si le traiter devrait conduire à couvrir l'ensemble des normes qui en sont le support, d'origine interne et internationale, la présente contribution va être centrée sur les normes constitutionnelles. L'explication tient non seulement au format qui impose un choix, au support qui l'oriente mais aussi à l'évolution dans la mise en évidence de ses déclinaisons. Trois intéressent directement la matière fiscale : - l'égalité devant la loi, - l'égalité devant les charges publiques et, - l'égalité devant l'impôt. Or, deux constats peuvent être opérés.

Si les deux premières déclinaisons sont et demeurent clairement identifiées dans la jurisprudence constitutionnelle, la troisième n'apparaît plus. On peut certes la retrouver en matière répressive dans la décision n° 2018-745 QPC pour asseoir l'unité de finalités des articles 1728 (sanction administrative) et 1741 (sanction pénale) du Code général des impôts <sup>(1)</sup>. Il faut toutefois remonter à 2015 <sup>(2)</sup>, voire 2014 <sup>(3)</sup>, pour l'identifier expressément hors de ce cadre.

Le second constat tient à l'absence d'unité rédactionnelle des décisions du Conseil constitutionnel, sans doute à relier à l'invocation de plus en plus combinée des moyens fondés sur la violation des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Le plus souvent, ses membres y répondent alors, après un rappel des deux énoncés normatifs correspondants, sans toujours permettre d'identifier clairement le rattachement des développements à chacun <sup>(4)</sup>. Parfois, à l'image de la décision n° 2013-330 QPC, le Conseil constitutionnel conclut au « *respect du principe d'égalité* » sur le terrain de l'article 6 avant d'écarter, sans autres précisions, la violation du principe d'égalité devant les charges publiques <sup>(5)</sup>.

On ne saurait cependant s'arrêter à ces constats et en déduire une évolution de la conception retenue par le Conseil constitutionnel du principe d'égalité en matière fiscale. Même si l'absence d'unité rédactionnelle est regrettable, l'absence de référence au principe d'égalité devant l'impôt hors du cadre répressif ne témoigne nullement de sa suppression en tant que principe juridique autonome <sup>(6)</sup>. Ne plus être nommé n'exclut en effet nullement qu'il demeure, ce qui est le cas en tant qu'il porte une technique de contrôle spécifique clairement identifiable. Composante du principe d'égalité

devant les charges publiques, le principe d'égalité devant l'impôt est aujourd'hui simplement occulté par ce dernier.

Le principe d'égalité en matière fiscale connaît ainsi, à titre principal, deux déclinaisons avec l'égalité devant la loi, fondée sur l'article 6 de la Déclaration de 1789, et l'égalité devant les charges publiques, fondée sur l'article 13 du même texte. Cette dernière intègre, avec le même fondement, la troisième identifiée jusqu'à présent : l'égalité devant l'impôt. On s'écartera donc, comme le professeur Jean Lamarque <sup>(7)</sup>, d'une présentation, notamment portée par le président Olivier Fouquet dans un article paru dans les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, qui pourrait conduire à laisser entendre que les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques constitueraient les deux branches du principe juridique d'égalité devant l'impôt <sup>(8)</sup>. Rien ne justifiant que le principe d'égalité devant la loi connaisse, sur le fondement de l'article 6 précité, une application particulière en matière fiscale, et la différence de fondement - et de champ d'application - s'y opposant par ailleurs, c'est bien le principe d'égalité en matière fiscale qui comporte deux branches et non le principe d'égalité devant l'impôt. Ce dernier ayant été identifié en tant que tel par le Conseil constitutionnel, le mobiliser dans le sens d'une égalité en matière fiscale n'apparaît pas souhaitable.

Les deux déclinaisons principales du principe d'égalité en matière fiscale étant identifiées, l'analyse de la jurisprudence du Conseil constitutionnel soutient une différence quant à leur portée en ce champ : limitée pour le principe d'égalité devant la loi, elle est plus importante pour le principe d'égalité devant les charges publiques, ce qui fait de l'article 13 de la Déclaration de 1789 un fondement privilégié pour les redevables.

## A. La portée limitée du principe d'égalité devant la loi

Fondé sur l'article 6 de la Déclaration de 1789, et repris dans le premier article de la Constitution de 1958, le principe d'égalité devant la loi s'applique en matière fiscale, comme dans tous les autres champs juridiques. Ce qui a été confirmé par le Conseil constitutionnel dès la première décision l'ayant conduit à faire application de cette disposition, et même de la Déclaration des droits <sup>(9)</sup>, perdue <sup>(10)</sup>. Rien ne justifierait qu'il en soit autrement.

Sans exclure les différenciations, comme son énoncé normatif le permet, ce principe est intimement lié à la situation statutaire, légale et réglementaire, dans laquelle les contribuables sont placés <sup>(11)</sup>. La légalité fiscale postule alors leur égalité devant le principe même d'une contribution aux charges publiques. C'est là la conception du principe d'égalité devant l'impôt retenue à l'origine par le Conseil d'État <sup>(12)</sup>. Dans une telle perspective, l'égalité devant l'imposition découle en effet de l'application identique de la norme fiscale à deux contribuables placés dans la même situation.

L'évolution de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, liée à la création en 1981 de l'impôt sur les grandes fortunes (IGF) <sup>(13)</sup>, appelle cependant à la prudence quant à la relation à établir entre les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant l'impôt. Ce dernier n'est plus seulement la conséquence du principe d'égalité devant la loi. Fondé sur l'article 13 de la Déclaration de 1789, il revêt depuis lors une acception propre en intégrant dans l'équation juridique les facultés contributives, lesquelles doivent nécessairement être prises en compte par le législateur <sup>(14)</sup>.

L'énoncé du principe d'égalité devant la loi, fondé sur l'article 6 précité, est bien connu : « *Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* ».

Sans l'y contraindre <sup>(15)</sup>, cet énoncé habilite le législateur à adapter le cadre juridique à l'existence d'une différence de situations, tout en fixant une barrière à l'arbitraire. La différence de traitement doit être justifiée, ce qui appelle, d'une part, de définir des catégories d'une manière objective et, d'autre part, que cette différenciation soit en phase avec l'objet du texte qui en est le support. À tout le moins en matière fiscale, la protection qu'offre l'article 6 réside essentiellement dans cette dernière exigence.

Si une différenciation est admise entre les diverses catégories de revenus pour liquider l'impôt sur le revenu <sup>(16)</sup>, le législateur ne peut pour autant réduire le délai de reprise pour les seuls « *contribuables n'ayant disposé pour chacune des années que de traitements, salaires ou pensions* » <sup>(17)</sup>. Justifiée « *par le fait que ces rémunérations sont généralement déclarées par des tiers, ce qui a pour conséquence de limiter les risques de sous-déclaration et de faciliter les contrôles* », une telle mesure devient en effet injustifiable eu égard à l'objet du texte quant à sa restriction aux seuls contribuables « *n'ayant disposé (...) que* » de ces revenus. De même en est-il de la différence qui existe entre un salarié et un travailleur indépendant. Si rien ne s'oppose à un régime différencié de déduction de frais professionnels, dès lors que « *les salariés ne se trouvent pas, pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans une situation identique à celle des travailleurs indépendants* » <sup>(18)</sup>, une différence tenant au bénéfice de la prime d'activité, en raison de la création d'une réduction de la CSG limitée aux seuls salariés et agents publics, heurte le principe d'égalité devant la loi à partir du moment où tous les travailleurs peuvent prétendre à cette prime <sup>(19)</sup>. La différenciation ne doit donc pas être artificielle, ce qui n'est pas sans renvoyer à un contrôle de rationalité. Le constat peut d'ailleurs être opéré dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel d'une référence à des critères objectifs et rationnels en matière d'égalité <sup>(20)</sup>, hors cadre de l'article 13 qui en est habituellement le siège pour le principe d'égalité devant l'impôt. Il n'est donc pas surprenant que des difficultés puissent être rencontrées dans l'identification du principe appliqué, tant les contrôles peuvent

être imbriqués, notamment en présence d'une différence de situations.

Une illustration peut être trouvée dans les décisions qui concernent une différenciation fondée sur la qualité juridique du redevable, selon qu'il s'agit d'une personne publique ou d'une personne privée. On peut en effet lire dans la décision n° 2014-425 QPC que « *le principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques n'impose pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public* », et ce alors même que l'article 6 de la Déclaration de 1789 figurait dans les motifs <sup>(21)</sup>. Quatre ans plus tard, avec un raisonnement plus développé, le Conseil constitutionnel a affirmé que « *Les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques n'imposent pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public* » <sup>(22)</sup>. Une différence de situations a été relevée à l'origine de la différence de traitement « *en rapport avec l'objet de la loi et fondée sur des critères objectifs et rationnels* » <sup>(23)</sup>. Même si la référence aux critères objectifs et rationnels se retrouve dans le contrôle du principe d'égalité devant l'impôt, le raisonnement correspond bien à celui opéré pour le principe d'égalité devant la loi <sup>(24)</sup>, auquel d'ailleurs le commentaire officiel fait référence en citant la décision QPC précitée n° 2014-425 QPC.

L'établissement d'une différence de situations n'est pas la seule possibilité de déroger à l'égalité de traitement. Un motif d'intérêt général en rapport avec l'objet de la loi est suffisant. Même si la jurisprudence permet d'identifier certaines décisions qui témoignent du contrôle effectif du Conseil constitutionnel sur le sujet, à l'image de la décision n° 2017-758 DC et de la différence de régime appliqué aux usufruitiers selon la date de constitution de leur usufruit qui n'a été jugée « *ni justifiée par une différence de situation ni par un motif d'intérêt général* » <sup>(25)</sup>, le champ fiscal offre de très larges possibilités au législateur. Support de politiques publiques en tant qu'il oriente les comportements des différents acteurs économiques, le droit fiscal se prête en effet particulièrement à l'identification de « *raisons d'intérêt général* », à l'image de celle à spectre large de la « *sauvegarde de la compétitivité des secteurs économiques exposés à la concurrence internationale* » <sup>(26)</sup>. Sans compter les motifs classiques que sont la lutte contre la fraude fiscale <sup>(27)</sup>, l'évasion fiscale <sup>(28)</sup> ou celui, moins évident, visant à lutter contre certaines pratiques d'optimisation fiscale <sup>(29)</sup>. L'objectif de rendement ne saurait en revanche constituer, à lui seul, une raison d'intérêt général suffisante pour justifier une rupture d'égalité <sup>(30)</sup>. Le motif d'intérêt général doit en effet être relié à la différence créée. À défaut, l'article 6 serait privé d'une partie importante de sa portée en matière fiscale. Le champ est malgré tout très large, ce qui explique la portée pratique somme toute limitée en cette matière du principe d'égalité devant la loi, et ce même si ces dernières années la jurisprudence constitutionnelle s'est enrichie, avec la décision n° 2015-520 QPC <sup>(31)</sup>, de la technique dite de discrimination à rebours ou, plus exactement, « *par ricochet* » <sup>(32)</sup>. Ou comment, faute d'une interprétation neutralisante de la disposition à même de l'éviter - ce qui garantirait sa conformité au droit de l'Union européenne (UE) - une disposition législative en apparence respectueuse du principe d'égalité peut être considérée comme le violant en raison d'un traitement fiscal des opérations purement internes - hors champ du droit de l'UE - moins favorable que celui des opérations transfrontalières au sein de l'UE.

## B. La portée élargie du principe d'égalité devant les charges publiques

Dissociée du principe d'égalité devant la loi, même si les raisonnements ne sont pas en tous points étanches, ne serait-ce qu'à raison du contrôle de rationalité opéré, une deuxième déclinaison du principe d'égalité est constituée par celui de l'égalité devant les charges publiques. Fondé sur l'article 1<sup>er</sup> de la Déclaration de 1789, il ne saurait toutefois être présenté sans isoler, en matière fiscale, une de ses composantes qui correspond à ce que le Conseil constitutionnel a lui-même identifié comme le principe d'égalité devant l'impôt. Si leur fondement juridique est le même, leur champ d'application diffère en effet <sup>(33)</sup>, de même que l'objet et la finalité du contrôle. Alors que le principe d'égalité devant l'impôt s'attache aux facultés - ou à la capacité <sup>(34)</sup> - contributives, avec une exigence de rationalité de l'action du législateur, ce qui permet une plus grande différenciation entre les redevables, le principe d'égalité devant les charges publiques permet d'éviter de trop grande disparité de traitement fiscal entre ces derniers.

### 1. L'exigence de rationalité dans l'appréciation des facultés contributives

Même si la référence directe au principe d'égalité devant l'impôt n'apparaît plus dans les décisions du Conseil constitutionnel, l'analyse de sa jurisprudence témoigne de la persistance du contrôle qui y est associé. Il suffit pour s'en convaincre de prendre connaissance de la dernière décision rendue en matière fiscale par le Conseil constitutionnel à la date de rédaction de cette contribution <sup>(35)</sup>. Après un rappel du contenu de l'article 13, on peut y lire que « *En vertu de l'article 34 de la Constitution, 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. 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* ». En réalité, plus que la première phrase, qui ne fait que rappeler au législateur l'obligation qui lui incombe en matière fiscale, le principe d'égalité devant l'impôt réside dans la seconde, à savoir cette exigence d'une appréciation des facultés contributives reposant sur des critères objectifs et rationnels en fonction de l'objectif poursuivi. Il s'agit, comme a pu l'écrire le président Olivier Fouquet, de porter « *une appréciation intrinsèque de la situation du contribuable* » <sup>(36)</sup>.

Même si cette seconde phrase n'y figure pas encore, cette dimension du principe trouve sa source dans la décision n° 1981-133 DC du 30 décembre 1981 :

à propos de l'IGF et la volonté du législateur de retenir le foyer fiscal comme unité d'imposition. Outre de frapper le redevable d'une imposition sur des biens ne lui appartenant pas et dont il n'avait pas la disposition, l'absence d'un dispositif équivalent au quotient familial était critiquée. C'est à cette occasion que le Conseil constitutionnel a fait référence, pour la première fois, à la notion de « *capacité contributive* ». Relevant qu'« *en instituant un [IGF] 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 périodiquement par ces biens (...)* », sachant qu'il s'agissait là d'un impôt sur le capital et non en capital <sup>(37)</sup>, le Conseil constitutionnel a considéré « *qu'en décidant que l'unité d'imposition pour l'[IGF] est constituée par ce foyer, le législateur n'a fait qu'appliquer une règle adaptée à l'objectif recherché par lui, au demeurant traditionnelle dans le droit fiscal français, et qui n'est contraire à aucun principe constitutionnel et, notamment, pas à celui de l'article 13 de la Déclaration des droits* ». Là réside le cœur du contrôle, à savoir un contrôle de la rationalité du dispositif par rapport à l'objectif poursuivi. Il faudra cependant attendre la décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983 pour constater, en ce domaine, la première référence aux « *critères objectifs et rationnels* » <sup>(38)</sup> et la décision n° 93-320 DC du 21 juin 1993 pour une référence au lien téléologique <sup>(39)</sup>. Les éléments furent reliés dans la décision n° 97-393 DC du 18 décembre 1997 pour aboutir à l'énoncé actuel <sup>(40)</sup>.

La décision précitée de 1981 est importante. Elle confère en effet une portée nouvelle au principe d'égalité en matière fiscale, fondée sur l'article 13 de la Déclaration de 1789. Même si le principe d'égalité devant l'impôt n'y figure pas encore expressément, c'est bien une conception distincte de l'égalité devant la loi qui émerge, une conception politique qui renvoie à la justice fiscale <sup>(41)</sup>. Propre aux impositions, la prise en compte des facultés contributives ouvre en effet la voie à une différenciation plus importante entre les redevables. D'où un contrôle adapté avec une première limite à l'action du législateur reposant sur la rationalité de sa démarche.

Sauf à poursuivre les objectifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, cette exigence de rationalité exclut l'imposition de revenus que le contribuable n'a pas encore réalisés ou dont il n'a pas disposés pendant la période d'imposition concernée <sup>(42)</sup>. Cette exigence n'est pas non plus respectée lorsque les exemptions accordées conduisent 93 % des émissions de CO<sup>2</sup> d'origine industrielle à être exonérées de la contribution carbone dont la finalité était de les diminuer <sup>(43)</sup>. On observera à ce sujet que l'intensité du contrôle varie selon que le prélèvement fiscal poursuit une finalité incitative ou de rendement budgétaire <sup>(44)</sup>. Autant l'appréciation de la cohérence repose dans ce dernier cas sur la seule détermination des facultés contributives, autant le contrôle est nécessairement plus approfondi dans le premier puisque s'y ajoute celui de leur adéquation avec l'objectif poursuivi. Comme a pu l'indiquer le Conseil constitutionnel dans sa décision n°2000-441 DC, qui l'a conduit à reconnaître la violation du principe d'égalité devant l'impôt, « *le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs* » <sup>(45)</sup>. Tel n'est évidemment pas le cas lorsque le législateur décide d'imposer des boissons sans alcool riches en caféine ou en taurine afin de lutter contre la consommation ... alcoolique des jeunes <sup>(46)</sup>. L'existence de telles incohérences justifie ce contrôle qui, bien que poussé, s'inscrit néanmoins dans un cadre restreint, puisque limité à l'erreur manifeste <sup>(47)</sup>. Par surcroît, considérant de manière constante que « *Le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement [et] ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies* » <sup>(48)</sup>, ses membres se refusent à se substituer au législateur en identifiant une alternative au choix politique retenu. C'est donc bien une borne et non une voie qui est alors identifiée.

Le contrôle n'en est pas moins sujet à critiques, qu'il s'agisse de la conception retenue de la capacité contributive, qui n'est d'ailleurs pas définie par le Conseil constitutionnel, ou bien encore de l'appréciation de la cohérence, nécessairement relative. À se limiter à la décision portant sur la loi de finances pour 2020, l'affirmation selon laquelle le nombre de passagers peut être, entre autres, « *de nature à caractériser la capacité contributive des entreprises de transport aérien assujetties* » <sup>(49)</sup> à la taxe d'aviation civile est ainsi discutable et témoigne de la marge d'appréciation laissée au législateur.

Peu importe ainsi que le principe d'égalité devant l'impôt ne soit plus identifié dans les décisions du Conseil constitutionnel. Son occultation ne signifie pas sa disparition. Différent du principe d'égalité devant la loi, par son champ d'application limité aux impositions, le contrôle juridictionnel afférent et même son fondement juridique, il est éclipsé par le principe d'égalité devant les charges publiques dont il constitue la première composante.

## 2. L'exigence de juste proportionnalité de la contribution du redevable aux charges publiques

Si la première protection des redevables fondée sur l'article 13 est constituée par le contrôle de rationalité, la seconde entend éviter, en matière fiscale <sup>(50)</sup>, une différence trop importante de traitement entre eux pouvant conduire à les placer dans une situation anormale au regard de l'obligation de contribuer aux charges publiques. Tel est le cas, pour le Conseil constitutionnel, lorsque le redevable est imposé d'une manière excessive, voire, confiscatoire ou bien encore lorsqu'il est privé de la faculté de rapporter la preuve contraire pour contrer une présomption de fraude ou d'évasion fiscales.

La protection contre les prélèvements fiscaux excessifs, voire confiscatoires, que l'on retrouve également en droit européen des droits de l'homme <sup>(51)</sup>

ne date pas de 2005. Si la décision n° 2005-530 DC énonce explicitement pour la première fois que l'article 13 serait violé « *si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives* »<sup>(52)</sup>, le moyen était déjà accueilli bien avant par les membres du Conseil constitutionnel<sup>(53)</sup>. On trouve trace d'un tel contrôle en 1985 dans la décision n° 85-200 DC. La fixation du taux d'une contribution de solidarité à 50 % au-delà d'un certain seuil en cas de cumul emploi-retraite avait alors été jugée contraire à la Constitution<sup>(54)</sup>. Si la décision ne fait nulle mention de son caractère excessif ou confiscatoire, il est intéressant de relever dans le compte-rendu de la délibération l'affirmation, par certains des membres du Conseil, de ce dernier caractère<sup>(55)</sup>. Tel qu'il est aujourd'hui rédigé, l'énoncé conduit cependant à dissocier, d'une part, le prélèvement confiscatoire qui, si les mots ont un sens et pour un prélèvement assis sur les revenus, excède les revenus nets du contribuable<sup>(56)</sup> et, d'autre part, le prélèvement excessif au regard de la contribution pesant sur les autres catégories de contribuables. Relative dans ce dernier cas, l'appréciation serait - le conditionnel s'impose faute d'un précédent - économique dans le premier. Il ne fait cependant guère de doute que ce qui pourrait être considéré comme confiscatoire serait qualifié d'excessif. Lorsque le prélèvement est jugé présenter l'un de ces caractères, le Conseil constitutionnel en déduit alors une rupture caractérisée du principe d'égalité devant les charges publiques.

Une évolution importante est toutefois survenue en 2012, dans le sens d'un renforcement significatif de la protection des redevables avec, pour juger du caractère excessif ou confiscatoire du prélèvement, une approche globalisante<sup>(57)</sup>. Tous les prélèvements ne sont cependant pas pris en compte. Si la fiscalité indirecte y échappe nécessairement, seuls sont intégrés dans le raisonnement les prélèvements fiscaux<sup>(58)</sup> portant sur la même matière imposable et le même redevable<sup>(59)</sup>. Le format de la présente contribution ne se prêtant pas à un développement complet sur le sujet, on se limitera à rappeler, d'une part, et par opposition à la Cour européenne des droits de l'Homme<sup>(60)</sup>, que le Conseil constitutionnel tient compte des taux marginaux des prélèvements<sup>(61)</sup> et, d'autre part, que, l'appréciation du caractère excessif étant relative, on ne saurait attendre d'une juridiction qu'elle définisse *in abstracto* le seuil à partir duquel la rupture du principe d'égalité devant les charges publiques est caractérisée. L'appréciation portée varie nécessairement en fonction des circonstances économiques. Un taux jugé excessif en période de croissance pourra être admis en période de crise. Par surcroît, tout dépend de la base retenue mais aussi du régime d'imposition et de son objet.

La même logique d'interdiction d'un prélèvement fiscal excessif se retrouve dans la jurisprudence afférente aux présomptions de fraude ou d'évasion fiscales. Le Conseil constitutionnel interprète en effet l'article 13 comme excluant de telles présomptions lorsqu'elles sont irréfragables. Limitée aux présomptions de fraude ou d'évasion fiscales<sup>(62)</sup>, cette interdiction est absolue et conduit le Conseil constitutionnel à systématiquement imposer la possibilité pour les redevables de rapporter la preuve contraire. De ce point de vue, la jurisprudence du Conseil constitutionnel est plus restrictive que celle de la Cour de justice de l'Union européenne<sup>(63)</sup>. Même si, comme en témoigne la décision QPC n° 2019-819 QPC<sup>(64)</sup>, le Conseil constitutionnel ne se désintéresse pas des voies de droit à disposition de l'administration fiscale pour exercer sa mission de contrôle, leur portée n'exerce aucune influence quant à l'exigence d'une clause de sauvegarde pour mettre en échec la présomption.

Si elle paraît plus importante, la protection offerte en matière fiscale par l'article 13 de la Déclaration de 1789 complète ainsi utilement<sup>(65)</sup> celle de l'article 6 par laquelle, lorsque les deux dispositions sont invoquées, le Conseil constitutionnel commence systématiquement. La possibilité offerte aux redevables de soulever des questions prioritaires de constitutionnalité a certes contribué à renforcer leur protection, notamment en leur permettant de donner une pleine portée à la décision n° 87-237 DC en matière d'agrément<sup>(66)</sup>. L'évolution doit toutefois être appréhendée plus largement car, sans minimiser la portée d'autres décisions, comme en 2012, ce sont bien celles de 1973 et, surtout, de 1981 qui sont à l'origine en matière fiscale d'une approche politique de l'égalité, d'ailleurs en phase avec la lettre de l'article 13 de la Déclaration des droits de 1789.

(1) : Cons. const., déc. n° 2018-745 QPC du 23 nov. 2018, *Thomas T.*, §18.

(2) : Cons. const., déc. n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Sté Nextradio TV*, cons. 10.

(3) : Cons. const., déc. n° 2014-417 QPC du 19 sept. 2014, *Sté Red Bull on Premise*, cons. 12.

(4) : Dernière décision en date : Cons. const., déc. n° 2019-820 QPC du 17 janv. 2020, *Époux K.*

(5) : Cons. const., déc. n° 2013-330 QPC du 28 juin 2013, *Nicole B.*, cons. 4 et 5. Pour une décision récente sans réponse développée au moyen fondé sur l'article 13 : Cons. const., déc. n° 2019-812 QPC du 15 nov. 2019, *Sébastien M.*, §14.

(6) : Une première reconnaissance claire du principe peut être trouvée dans la décision : Cons. const., déc. n° 90-285 DC du 28 déc. 1990, *Loi de finances pour 1991*, cons. 28.

(7) : V. Jean Lamarque, « Droits fondamentaux constitutionnels. Principe d'égalité devant l'impôt », *J.-Cl. Procédures fiscales*, Fasc. 112, 31 mars 2016 [mise à jour : 1<sup>er</sup> oct. 2016] dont les développements ont été repris *in* Jean Lamarque ; Olivier Négrin ; Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, 4<sup>ème</sup> éd.,

(8) : L'emploi du conditionnel est nécessaire, en raison d'une possible interprétation de la référence au principe d'égalité devant l'impôt en tant qu'il renverrait plus largement au principe d'égalité en matière fiscale, s'inscrivant alors dans une démarche didactique : Olivier Fouquet, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt » : *Nouveaux Cah. Cons. const.* 2011/4, n° 33, p.1.

(9) : Cons. const., déc. n° 73-51 DC du 27 déc. 1973, *Loi de finances pour 1974*.

(10) : Pour une dernière illustration : Cons. const., déc. n° 2019-820 QPC, préc., §4.

(11) : Sur le sujet, V. Jean Lamarque ; Olivier Négrin ; L Ayrault, *Droit fiscal général*, préc., n° 897 et s.

(12) : CE, sect., 4 févr. 1944, n° 62.929, *Guieysse*: *Rec.* p. 45.

(13) : Cons. const., déc. n° 81-133 DC du 30 déc. 1981, *Loi de finances pour 1982*.

(14) : Cons. const., déc. n° 83-164 DC du 29 déc. 1983, *Loi de finances pour 1984*, cons. 10.

(15) : Par opposition aux droits européens : CEDH, Gde ch., 6 avr. 2000, *Thlimmenos c/Grèce*, req. n° 34369/97, pt. 44. -- CJCE, 17 juill. 1963, *Italie c/Commission*, Aff. n° 13/63.

(16) : Cons. const., déc. n° 83-164 DC, préc., cons. 23.

(17) : Cons. const., déc. n° 89-209 DC du 3 juill. 1986, *Loi de finances rectificative pour 1986*, cons. 26.

(18) : Cons. const., déc. n° 2012-662 DC du 29 déc. 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 30.

(19) : Cons. const., déc. n° 2015-725 DC du 29 déc. 2015, *Loi de finances pour 2016*, cons. 28.

(20) : Cons. const., déc. n° 99-422 DC du 21 déc. 1999, *LFSS pour 2000*, cons. 47. Cons. const., déc. n° 2006-539 DC du 20 juill. 2006, *Loi relative à l'immigration et à l'intégration*, cons. 18. Cons. const., déc. n° 2017-752 DC du 8 sept. 2017, *Loi pour la confiance dans la vie politique*, cons. 36. Cons. const., déc. n° 2019-794 DC du 20 déc. 2019, *Loi d'orientation des mobilités*, §20.

(21) : Cons. const., déc. n° 2014-425 QPC du 14 nov. 2014, *Sté Mutuelle St-Christophe*, cons. 6.

(22) : Cons. const., déc. n° 2017-752 DC, préc., cons. 10 et 11.

(23) : Dans le même sens : Cons. const., déc. n° 2017-681 QPC du 15 déc. 2017, *Sté Marlin*, cons. 11.

(24) : La même observation peut être formulée à propos de la décision n° 685 DC : Cons. const., déc. n° 2013-685 DC du 29 déc. 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 143.

(25) : Cons. const., déc. n° 2017-758 DC du 28 déc. 2017, *Loi de finances pour 2018*, cons. 59.

(26) : Cons. const., déc. n° 2009-599 DC du 29 déc. 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 82.

(27) : Cons. const., déc. n° 83-164 DC, préc., cons. 33.

(28) : Cons. const., déc. n° 89-268 DC du 29 déc. 1989, *Loi de finances pour 1990*, cons. 42.

(29) : Cons. const. déc. n° 2015-473 QPC du 26 juin 2015, *Époux P.*, cons. 5.

(30) : Cons. const., déc. n° 2016-571 QPC du 30 sept. 2016, *Sté Layher SAS*, cons. 9.

(31) : Cons. const., déc. n° 2015-520 QPC du 3 févr. 2016, *Sté Metro Holding France SA*.

(32) : V. Stéphane Austry ; Daniel Gutmann, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Métro Holding ? » : *RJF*4/2016, p. 418.

(33) : Le champ du principe d'égalité devant les charges publiques est plus large que celui de l'égalité devant l'impôt. En témoignent les cotisations sociales qui intègrent le premier et non le second.

(34) : Si l'expression de facultés contributives est habituellement utilisée, celle de capacité contributive l'est habituellement quand la matière imposable ne se limite pas aux revenus.

(35) : Cons. const., déc. n° 2019-825 QPC du 7 févr. 2020, *Sté Les sablières de l'Atlantique* §4.

(36) : Olivier Fouquet, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », préc.

(37) : Comme le confirme la lecture du compte-rendu de la délibération de ses membres : [https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank\\_mm/decisions/PV/pv1981-12-30.pdf](https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/decisions/PV/pv1981-12-30.pdf)

(38) : Cons. const., déc. n° 83-164 DC, préc., cons. 10.

(39) : Cons. const., déc. n° 93-320 DC du 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993*, cons. 18.

(40) : Cons. const., déc. n° 97-393 DC du 18 déc. 1997, *LFSS pour 1998*, cons. 14.

(41) : Jean Lamarque ; Olivier Négrin ; Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, préc., n° 689.

(42) : Cons. const., déc. n° 2012-662 DC, préc., cons. 95. Cons. const., déc. n° 2013-684 DC du 29 déc. 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 29. Cons. const., déc., n° 2013-362 QPC du 6 févr. 2014, *TFI SA*, cons. 4.

(43) : Cons. const., déc. n° 2009-599 DC, préc., cons. 82.

(44) : Ex. : Cons. const., déc. n° 2019-796 DC du 27 déc. 2019, *Loi de finances pour 2020*, §46.

(45) : Cons. const., déc. n° 2000-441 DC du 28 déc. 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, cons. 34.

(46) : Cons. const., déc. n° 2012-659 DC du 13 déc. 2012, *LFSS pour 2013*, cons. 25 et 26.

(47) : Pour une illustration récente : Cons. const., déc., n° 2019-814 QPC du 22 nov. 2019, *Sté Prato Corbara*, §8.

(48) : *Ibid.*

(49) : Cons. const., déc. n° 2019-796 DC, préc., §47.

(50) : Le principe d'égalité devant les charges publiques s'applique également à l'égard des prélèvements non fiscaux : Cons. const., déc., n° 2003-484 DC du 20 nov. 2003, *Loi relative à la maîtrise de l'immigration, au séjour des étrangers en France et à la nationalité*, cons. 10 à 12.

(51) : CEDH, 4 janv. 2008, *Imbert de Trémolles*, req. n°25.834/05 et 27.815/05. CEDH, 14 mai 2013, *N.K.M. c/ Hongrie*, req. n° 66.529/11.

(52) : Cons. const., déc. n° 2005-530 DC du 29 déc. 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 65.

(53) : Cons. const., déc. n° 98-405 DC du 29 déc. 1998, *Loi de finances pour 1999*, cons. 56.

(54) : Cons. const., déc. n° 85-200 DC du 16 janv. 1986, *Loi relative à la limitation des possibilités de cumul entre pensions de retraite et revenus d'activité*, cons.19.

(55) : [https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank\\_mm/decisions/PV/pv1986-01-16.pdf](https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/decisions/PV/pv1986-01-16.pdf)

(56) : Par surcroît, une confiscation est nécessairement subie et non choisie : Cons. const., déc. n° 2019-825 QPC, préc., §6. *Adde.* Cass. com., 23 juin 2009, n° 08-15.494, *Loge*.

(57) : Cons. const., déc. n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012*, cons. 32.

(58) : Cons. const., déc. n° 2016-737 DC du 4 août 2016, *Loi pour la reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages*, cons. 29.

(59) : Cons. const., déc. n° 2012-662 DC, préc., cons. 18. Cons. const., déc. n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019, *Époux C.*, §10.

(60) : Les juges européens retiennent le taux moyen : CEDH, 14 mai 2013, *N.K.M. c/ Hongrie*, préc., §66.

(61) : Ce qui ne signifie pas qu'il se limite à ces seuls taux. Le caractère déductible d'un des prélèvements de l'assiette d'un autre prélèvement est pris en compte : Cons. const., déc. n° 2012-662 DC, préc., cons. 19.

(62) : Cons. const., déc. n° 2018-748 QPC du 30 nov. 2018, *Sté Zimmer Biomet France Holdings*, §9.

(63) : Ex. : CJUE, 28 oct. 2010, *Étabts Rimbaud SA*, Aff. n° C-72/09, §44.

(64) : Cons. const., déc. n° 2019-819 QPC du 7 janv. 2020, *Sté Casden Banque populaire*, §20

(65) : La reconnaissance d'une égalité devant la loi n'exclut en effet nullement une rupture d'égalité devant les charges publiques : Cons. const., déc. n° 2013-685 DC, préc., cons. 45 et 46

(66) : Cons. const., déc., n° 87-237 DC du 30 déc. 1987, *Loi de finances pour 1988*, cons. 11. -- Cons. const., déc., n° 2014-431 QPC du 28 nov. 2014, *Sté ING Direct NV et a.*, cons. 9.

### Citer cet article

Ludovic AYRAULT . « Le principe d'égalité en matière fiscale », Titre VII [en ligne], n° 4, *Le principe d'égalité*, avril 2020. URL complète : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-d-egalite-en-matiere-fiscale>