

Un principe réfractaire à la constitutionnalisation des finances publiques : l'égalité devant les charges publiques

L'atelier Finances publiques, économie et Constitution propose une grille d'analyse : la constitutionnalisation du droit et de l'économie des finances publiques. Autrement dit il aurait existé un droit des finances publiques détaché du droit constitutionnel jusqu'à un certain moment, où il se serait retrouvé contraint d'appliquer, ou d'appliquer effectivement, les principes contenus dans la Constitution ou à l'inverse, où certains de ces principes auraient acquis le rang constitutionnel. Cependant, il est un principe qui semble pouvoir lui résister : l'égalité devant les charges publiques.

Il est indubitable que l'égalité devant les charges publiques a et a eu dès 1789 un caractère fiscal constitutionnel, ne serait-ce qu'à travers la combinaison de son objet et de sa consécration à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen. La soumission de l'égalité devant les charges publiques au droit constitutionnel a donc très peu de sens, et ne peut s'entendre que comme une éventuelle conciliation avec d'autres principes. L'hypothèse de l'acquisition récente de la valeur constitutionnelle semble également exclue. Le terme de constitutionnalisation ne pourrait donc être appliqué à l'égalité devant les charges publiques que dans un sens appauvri : le contrôle de l'égalité devant les charges publiques par le Conseil constitutionnel.

Celui-ci est intervenu après une longue période pendant laquelle l'égalité devant les charges publiques avait été délaissée voire contestée en matière constitutionnelle, mais continuait à être utilisée en droit fiscal, et à se développer en droit administratif. Dès lors contrôle du principe par le Conseil pourrait s'interpréter comme une "re" constitutionnalisation du principe. Ou une constitutionnalisation des nouveaux aspects de l'égalité devant les charges publiques. Le jeu de la hiérarchie des normes aurait pu être un moyen de redonner de la cohérence au principe après cet éclatement disciplinaire. Mais cette nouvelle jurisprudence soulève tant de critiques et de divergences qu'elle semble avoir échoué sur ce point.

Ainsi l'égalité devant les charges publiques serait réfractaire au processus de constitutionnalisation à la fois parce qu'elle est avant tout constitutionnelle, et parce que son contrôle pose problème au juge constitutionnel. Mais en fait, poser la question de la constitutionnalisation de l'égalité devant les charges publiques suppose un certain cloisonnement entre les différentes branches du droit public, et dans une moindre mesure l'idée d'un jeu avec la hiérarchie des normes : soit le principe relève d'une discipline qui est soumise au droit constitutionnel et au contrôle de constitutionnalité, soit il acquière valeur constitutionnelle.

C'est donc également ce traitement par matière que nous nous proposons de remettre en question à travers la problématique de la constitutionnalisation.

I/ Un principe fiscal constitutionnel progressivement éclaté entre les différentes branches du droit public

La question de la constitutionnalisation de l'égalité devant les charges publiques ne se pose que parce qu'il a été saisi par d'autres branches du droit public.

En effet, si l'égalité devant les charges publiques apparaît dès l'origine comme un principe constitutionnel, elle n'en relève pas moins du droit fiscal. De la sorte, son déclin en tant que principe constitutionnel au XIX^{ème} siècle n'a pas entraîné sa disparition, mais seulement facilité son appropriation par d'autres domaines, y compris non juridiques¹. Le passage par la philosophie politique, l'économie ou la politique a conduit à ce que cette appropriation se fasse largement en dehors de toute logique de hiérarchie des normes, donc avec davantage de liberté d'interprétation. Le principe s'est ainsi retrouvé saisi, en des sens de plus en plus différents, par les différentes branches du droit public (A) . Dans le même temps, la construction de celui-ci autour du paradigme de la pureté juridique et de la distinction croissante des matières a facilité la fixation de ses divergences, et pendant longtemps un certain oubli ou rejet de l'optique constitutionnelle. (B)

A/ Un principe progressivement saisi par les différentes branches du droit public

Le terme d'égalité devant les charges publiques se caractérise par un certain manque de systématisme dans son emploi, qui brouille sa distinction avec l'égalité devant l'impôt. Les termes de charges publiques associés à l'idée d'égalité apparaissent dans les premiers écrits modernes relatifs à l'impôt et à la souveraineté ou la limitation du pouvoir royal, tels que chez Jean Bodin². Le terme charge publique y comporte déjà un double sens : soit fonction étatique soit contrainte, notamment pécuniaire pesant sur la collectivité ou ses membres. Ce double emploi a persisté jusqu'à une certaine désuétude de la notion de charge, remplacée par les termes de fonction ou emploi. Mais le sens fiscal existe dès l'origine, et est dès l'origine employé dans un contexte constitutionnel, d'organisation et limitation du pouvoir, indépendamment de la nature juridique des écrits.

¹ MÉLIN-SOUCRAMANIEN, Ferdinand et PACTET, Pierre. Droit constitutionnel. Paris, France : Sirey-Dalloz, 2014 , p. 368

² BODIN, Jean. Les six livres de la République de J. Bodin, J. Du Puys (Paris), 1577 , pp. 33, 275, 299, 314, 644,793

Pour d'autres exemples cf. DANEY, Pierre. Le principe d'égalité. Bordeaux : Faculté de Droit de Bordeaux, 1927. Imprimerie René Samie

Cette orientation se confirme vers 1789³, avec la rédaction des cahiers de doléances⁴, puis de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen⁵. Le terme de charge publique y est employé alternativement avec le terme d'impôt ou de fiscal, de même que les facultés peuvent être remplacés par les capacités, sans que cela ne semble soulever de débat, la référence à la fortune ou la richesse étant à peine moins débattue. Cette première constitutionnalisation formelle de l'égalité devant les charges publiques la fait donc clairement relever du champ fiscal constitutionnel. La nature constitutionnelle ne se limite pas pour autant à cet aspect formel : en 1789, l'égalité devant les charges publiques signifie essentiellement l'abolition des privilèges et de l'arbitraire ; ce qui a fait dire à un certain nombre d'auteurs que tout était joué lors de l'adoption de la loi des 4 et 11 août⁶. L'article 13 ne ferait ainsi qu'explicitier le critère rationnel selon lequel doit être réparti l'impôt⁷.

Cette interprétation fiscale a subsisté pendant toute la période révolutionnaire⁸, avec quelques modulations en 1793⁹, et une application dans le domaine économique et militaire¹⁰. Cette extension matérielle relève essentiellement de l'analogie, voire simplement d'une

³ notamment : SIEYÈS, Emmanuel-Joseph (1748-1836). *Essai sur les privilèges.*, 1788. p. 28

CTE DE LA TOURZELLE. *Lettre de M. le Cte De La Tourzelle À l'Assemblée Nationale Mémoire Concernant L'égalité, La Proportion Et La Juste Répartition De L'impôt.* Vol. 8. Carcassonne : Imprimerie De R. Heirisson, 90 1789

⁴ par exemple :

FRANCE. ASSEMBLÉE NATIONALE CONSTITUANTE. *Cahiers de doléances du bailliage de Cotentin (Coutances et secondaires) pour les États généraux de 1789.* Tome 3 / publ. par Émile Bridrey, Imprimerie Nationale (Paris), 1914 1907.

GAULTIER DE BIAUZAT, Jean-François. *Doléances sur les surcharges que les gens du peuple supportent en toute espèce d'impôts, avec des observations historiques et politiques sur l'origine et les accroissemens de la taille, sur l'assujettissement du tiers état au paiement de la totalité de ce tribut et sur les moyens légitimes de soulager les taillables et de rétablir les finances sans recourir à de nouveaux impôts.* Sl : sn, 1788

LAMERVILLE, Jean-Marie Heurtault. *Discours prononcé à l'Assemblée de la noblesse de la vicomté de Paris, le 28 avril 1789 ([Reprod.]) / par M. le comte de Lamerville.*, 1789.

MIREUR, Frédéric. *États généraux de 1789 : cahiers des doléances des communautés de la sénéchaussée de Draguignan, vœux du clergé et de la noblesse / F. Mireur.* [S. l.] : impr. de Olivier et Rouvier (Draguignan), 1889.

Cahier des citoyens nobles de la ville de Paris. [S. l.] : ([Paris.] De l'imprimerie de J. Ch. Desaint, rue de la Harpe, au-dessus de S. Côme, n°. 133. [1789]), 10 mai 1789.

Cahiers de doléances de la sénéchaussée d'Angoulême et du siège royal de Cognac pour les États généraux de 1789 / publiés par P. Boissonnade,... ; Département de la Charente. [S. l.] : Impr. nationale (Paris), 1907.

⁵ FRANCE. ASSEMBLÉE NATIONALE CONSTITUANTE. *Archives parlementaires de 1787 à 1860 : recueil complet des débats législatifs et politiques des Chambres françaises. Première série, 1787 à 1799. Tome XVIII, Du 12 août 1790 au 15 septembre 1790 ([Reprod.]) / impr. par ordre du Sénat et de la Chambre des députés ; sous la dir. de M. J. Mavidal,...* et de M. E. Laurent,...

 [S. l.] : P. Dupont (Paris), 1884.

RIALS, Stéphane. *La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.* Paris : Hachette, 1988. Pluriel. ISBN 2-01-014671-9. KJV4074.55

⁶ BRUNET, René. *Le principe d'égalité en droit français.* Paris : Faculté de Droit de Paris, 1910 p. 39, 56 et 118
 CAPORAL, Stéphane . *L'affirmation du principe d'égalité dans le droit public de la Révolution française : (1789-1799).* Aix-en-Provence Paris : Presses universitaires d'Aix-Marseille Economica, 1995 p. 25 et p. 37

⁷ CROUY-CHANEL, Emmanuel de. *La citoyenneté fiscale.* ARSP. Archives de philosophie du droit. Janvier 2002, Vol. 46, p. 39 77

⁸ voir notamment CAPORAL, Stéphane . *L'affirmation du principe d'égalité dans le droit public de la Révolution française : (1789-1799).* Aix-en-Provence Paris : Presses universitaires d'Aix-Marseille Economica, 1995 Tittre III p. 109, et BELIN, Jean. *L'Égalité des citoyens devant les charges publiques : (En France, à l'étranger)..* [S. l.] : Paris, impr Jouve ; Dalloz, 1936

⁹ idem

¹⁰ BELIN, Jean. *L'Égalité des citoyens devant les charges publiques : (En France, à l'étranger)..* [S. l.] : Paris, impr Jouve ; Dalloz, 1936 p. 24

conception très extensive de la matière fiscale, le service militaire étant classiquement qualifié "d'impôt du sang"¹¹. En tout état de cause, ces extensions relèvent toujours de l'idée de contrainte destinée à pourvoir au besoin de la collectivité et répartie en fonction des moyens, des capacités à y participer, même dans un sens non pécuniaire. De là la définition des charges publiques comme " de toutes les limitations que la loi peut imposer à l'activité individuelle en vue de l'intérêt public" par Jean Belin et de l'égalité devant les charges publiques comme " une égalité dans tous les domaines où des sujétions sont imposées aux particuliers dans un but d'intérêt général" par Pierre Delvolvé.

La situation se complique lorsque l'égalité devant les charges publiques disparaît (même sous une forme reformulée¹²) du texte constitutionnel, c'est-à-dire sous Bonaparte¹³. Elle peut toujours être considérée comme un des principes du système fiscal de l'époque (qui n'a pas franchement évolué depuis la Révolution) mais sa portée est beaucoup plus facilement contestable et son interprétation plus libre. La Restauration réaffirme en substance le principe dans ses textes constitutionnels, mais il revêt désormais une certaine ambiguïté. Il est traité dans les manuels de droit¹⁴ et invoqué¹⁵, parfois avec succès¹⁶, devant le Conseil d'État royal ou impérial, mais sans que cela ne donne aucune certitude quant à son statut juridique. Il est donc aisément et librement utilisé comme argument idéologique ou théorique dans un certain nombre de débats contemporains, dont les plus significatifs sont la progressivité de l'impôt et l'instauration de l'impôt sur le revenu¹⁷. Par ce biais, il côtoie, outre la philosophie politique, la théorie politique et les débuts de la sociologie¹⁸ et devient perméable à certaines de leur notions clés. C'est notamment sous l'influence de la théorie de l'utilité marginale décroissante

¹¹ TROTABAS, Louis. Précis de science et législation financières. Paris : Dalloz, 1929 p. 151

BELIN, Jean. L'Égalité des citoyens devant les charges publiques : (En France, à l'étranger).. [S. l.] : Paris, impr Jouve ; Dalloz, 1936 p. 3

¹² à l'inverse : Constitution du 3 septembre 1791 , Constitution du 24 juin 1793 article 20, Constitution du 5 Fructidor An III article 16, Charte constitutionnelle du 4 juin 1814 article 2, Charte constitutionnelle du 14 août 1830 article 2 , Constitution du 4 novembre 1848 article 15, Constitution du 14 janvier 1852 article 1 (par renvoi)

¹³ , Constitution du 28 frimaire an VIII ; Constitution du 16 thermidor An X, Constitution du 28 floréal An XII; Acte additionnel aux Constitutions de l'Empire du 22 avril 1815

¹⁴ par exemple :FOUCART, Émile-Victor Auteur du texte. *Éléments de droit public et administratif, ou Exposé méthodique des principes du droit public positif...* par É.-V. Foucart,... Edition 2,Tome 1. [S. l.] : Videcoq (Paris), 1839.

DUCROCQ, Théophile. *Cours de droit administratif... par M. Th. Ducrocq,... 2e édition... mise au courant de la doctrine, de la jurisprudence, de la statistique, des programmes pour les concours.... Tome 1, Edition 4.* [S. l.] : E. Thorin (Paris), 1874.

¹⁵ CE 19 juin 1867 Bizet Lebon 36.073 - 37.663 p. 569 Conclusions de Relbeuf ; CE 28 novembre 1873 Commune de Villeneuve-sous-Daummartin 45.967 Lebon p. 866 Conclusions David

¹⁶ implicitement CE 28 novembre 1873 Commune de Villeneuve-sous-Daummartin 45.967 Lebon p. 866 Conclusions David

¹⁷ cf. notamment

DE SWARTE, Victor. *L'impôt Sur Le Revenu : Historique Et Législation Comparée.* Vol. 118. [S. l.] : Berger-Levrault, 1893

ESQUIROU DE PARIEU. *Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu.* Paris : Guillaumin & cie, 1856

STOURM, René. *Systèmes Généraux D'impôts : Impôt Sur Le Capital, Impôt Sur Le Revenu, Impôt Unique, En Nature, Capitation.* Paris : Guillaumin, 18936

¹⁸ cf. ROSA, Audrey , *Solidarité et impôt : recherche sur les fondements de l'impôt moderne* . Paris : Dalloz, 2015. Bibliothèque parlementaire et constitutionnelle.

que l'égalité devant les charges publiques est utilisée pour justifier la progressivité de l'impôt¹⁹ et se mue parfois en "égalité des sacrifices"²⁰.

Mais le plan fiscal n'est pas le seul à connaître des évolutions de l'égalité devant les charges publiques. Depuis la loi du 16 Septembre 1807 sur l'assèchement des marais²¹, l'égalité devant les charges publiques inspire la récupération des plus-values "non gagnées"²², générées sur les propriétés des riverains par des travaux publics, et fini par être utilisée devant le Conseil d'État²³. Cet aspect de l'égalité devant les charges publiques est encore intégré à la classification des prélèvements obligatoires de Jèze²⁴ ou Seligman²⁵, mais passe rapidement dans le domaine du droit administratif. Ce dernier s'étoffe surtout avec l'apparition de la responsabilité pour rupture de l'égalité devant les charges publiques, en tant que telle²⁶. Celle-ci découle bien de la conception fiscale, en ce qu'il s'agit en somme de rétablir l'égalité appliquée en droit fiscal et perturbée par l'action publique²⁷, les dommages de guerre²⁸ ou autres calamités²⁹. Mais faute pour le Conseil d'État de pouvoir s'appuyer explicitement et juridiquement sur la Déclaration de 1789, cette variante s'autonomise et s'éloigne de cette origine fiscale pour se concentrer sur le caractère anormal et spécifique du préjudice³⁰. Ce défaut de référence à l'article 13 de la Déclaration se retrouve même lors de l'application par la juridiction administrative en matière fiscale : l'appui sur un PGD permet de délaisser la notion de facultés pour faire de l'égalité devant les charges publiques³¹, ou l'impôt³², une simple application de l'égalité en matière fiscale³³. Cela implique notamment l'application à l'égalité devant les charges publiques du considérant de principe admettant les différences de situations justifiées par une différence de situation ou un motif d'intérêt général en rapport avec l'objet direct de la loi³⁴.

¹⁹ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2ème édition. Princeton : Princeton University Press, 1902

²⁰ JÈZE, Gaston. Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française. Paris : La Mémoire du Droit, 2013 p. 367

CROUY-CHANEL, Emmanuel de. LE CONTRIBUABLE-CITOYEN : HISTOIRE D'UNE REPRESENTATION FISCALE (1750-1999). Paris : Université Panthéon-Sorbonne, 1999 p. 274

²¹ loi n°2797 article 28, Bulletin des lois p. 133, cf. notamment LEFÈVRE, Claude. L'Égalité devant les charges publiques en droit administratif, Paris : Université de Paris - Faculté de Droit, 1948 p. 173 s.

²² BELIN, Jean. L'Égalité des citoyens devant les charges publiques : (En France, à l'étranger).. [S. l.] : Paris, impr Jouve ; Dalloz, 1936 p. 123

LAFERRIÈRE, Julien. Législation financière. Paris : cours de droit, 1942. Licence 3e année p. 99

²³ CE 15 février 1848 Caisse hypothécaire 19, 013 - 19, 014 - 19, 015, - 19, 016 - 19,017CE 12 juillet 1864 34.309 -34.941 Souchay Lebon p. 640 Conclusions Robert

²⁴ JÈZE, Gaston. Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française. Paris : La Mémoire du Droit, 2013 p.336 s.

²⁵ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Essays in Taxation*. 8th edition. New York : Macmillan, 1915

²⁶ nota. CE 30 novembre 1923, Couitéas n°38284 et 48688, publié au recueil Lebon p. 789

²⁷ DELVOLVÉ, Pierre. Le principe d'égalité devant les charges publiques. Paris : Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1969 p. 227

²⁸ LEFÈVRE, Claude. L'Égalité devant les charges publiques en droit administratif, Paris : Université de Paris - Faculté de Droit, 1948 p. 152 s.

²⁹ préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 alinéa 12

³⁰ voir notamment DELVOLVÉ, Pierre. Le principe d'égalité devant les charges publiques. Paris : Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1969 p. 259

³¹ CE Section 2 juin 44 Fays (66.400) Lebon p 159

³² CE 7e s.sect. 23 novembre 1936 Sieurs Abdoulhousen [Mamdbay Anjacy et autres] 25.962 Lebon p 1015

³³ MÉLIN-SOUCRAMANIEN, Ferdinand. *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du conseil constitutionnel*. Paris Aix-en-Provence : Economica Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1997.

³⁴ Conseil d'Etat, Section, du 10 mai 1974, 88032 88148, publié au recueil Lebon:

Non seulement la valeur, mais encore l'objet constitutionnel du principe ont, au moins pour partie et pour certains auteurs, été remis en cause. Ce qui a conduit à un enrichissement du principe.

La perspective retenue par ceux qui ont construit le droit public moderne et leurs successeurs a encore renforcé ce mouvement.

B/ Un éclatement consolidé par la dogmatique juridique et les développements du positivisme juridique

Pendant la majeure partie du XIX^{ème}, et même au-delà pour certains auteurs, la persistance de l'école du droit naturel et l'école historique avaient permis une certaine souplesse quant à l'usage de l'égalité devant les charges publiques en droit. De plus, lorsque l'étude de la science juridique et en particulier du droit public était moins strictement délimitée, les éléments extra-juridiques pouvaient donner de l'unité à la matière, ou du moins servir de passerelles entre les sous-disciplines juridiques. Ainsi le droit naturel chez Foucart, l'institution chez Hauriou, le service public chez Duguit. Même le pouvoir impérial chez Laband, une fois associé à la nécessité de financer l'activité de l'État, rassemblait le juridique sous un principe, certes inavoué, politique³⁵. La construction du droit public selon le paradigme de la dogmatique juridique, telle que proposée par Jèze dans sa préface au Précis de droit financier de Myrbach Reihnfeld³⁶, rendait en revanche cet usage plus complexe et contraint.

Évidemment, l'absence d'affirmation expresse dans un texte incontestablement de droit positif a pu conduire à une contestation de la juridicité ou de l'applicabilité de l'égalité devant les charges publiques ou de certains de ces aspects en tant que droit positif. Mais du seul point de vue de la dogmatique juridique cet obstacle est loin d'être insurmontable dans la mesure où elle vise notamment à dégager des principes généraux du droit existant. L'empreinte de l'idée d'égalité devant les charges publiques dans le droit fiscal, puis administratif français en rendait ainsi assez facile la caractérisation en tant que principe juridique, notamment en tant que principe général du droit. En revanche, sous la III^{ème} République, il pouvait être plus difficile de la caractériser en tant que principe constitutionnel formel, faute de matériaux constitutionnels pour fonder cette induction.

Mais indépendamment de la valeur du principe, ce manque de matériaux constitutionnels positif, introduisait également un biais quant au sens de l'égalité devant les charges publiques. Puisque les matériaux disponibles étaient essentiellement des lois (et normes inférieures) et des décisions de jurisprudence, les acceptions de l'égalité devant les charges publiques qu'il était possible d'y trouver étaient délimitées par le domaine de compétence des autorités les élaborant. Autrement dit, si le droit administratif et en particulier le droit de la responsabilité, étaient relativement bien représentés, ainsi que le droit fiscal dans une certaine mesure, la matière constitutionnelle en elle-même était globalement absente. Les catégories légales posées par le législateur dans un intérêt général se présentaient au juge comme des données objectives

³⁵ BOURGET, Renaud. *La science juridique et le droit financier et fiscal : étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIX^e et XX^e siècles)*. Paris : Dalloz, 2012. Nouvelle bibliothèque de thèses .

³⁶ MYRBACH-RHEINFELD, Franz von. *Précis de droit financier*. Paris : V. Giard Et E. Brière, 1910. Bibliothèque internationale de science et de législation financières p. V
cf. l'analyse de BOURGET, Renaud. précité

insurmontables, de telle sorte que son contrôle se rapprochait en telle hypothèse davantage d'un contrôle de l'égal application de la loi que de l'égal répartition des charges publiques. Les possibilités de contrôle de constitutionnalité étaient rares, et un principe général du droit était habituellement suffisant. Et la matière constitutionnelle n'était jamais vraiment abordée en tant que telle ; si ce n'est dans quelques affaires relevant du droit international, pour lesquelles le Conseil d'État se déclarait généralement incompétent³⁷.

Cette lacune dans le traitement de l'égalité devant les charges publiques par le droit positif a été renforcée par son traitement doctrinal. Non seulement les données manquaient pour construire une définition purement juridique et de droit positif de l'égalité devant les charges publiques, mais le phénomène de cloisonnement et d'occultation étaient encore accentué par la présentation formelle du droit public. Certes, l'adoption de la technique de la pure dogmatique juridique constituait un progrès par rapport aux cours, manuels et traités "de législation" financière etc³⁸. Mais la systématisation conceptuelle est allée de pair avec une spécialisation des ouvrages et des auteurs selon les disciplines³⁹. Dès lors il était possible de traiter de l'égalité devant les charges publiques en droit administratif, sans traiter de son aspect fiscal et ainsi de suite, donc sans faire apparaître de contradiction entre différentes conceptions : soit en taisant la question, soit en citant ou en renvoyant aux ouvrages d'une autre matière. La systématisation du droit public a donc paradoxalement conduit à une forme de dislocation de l'égalité devant les charges publiques. Mais ce traitement par matière n'a pas eu pour seul effet de confirmer la variation de l'égalité devant les charges publiques selon les matières. Il a aussi facilité un certain délaissement des problématiques transversales, de l'étude des points communs à toutes ces conceptions en même temps que les ouvrages de droit public général et de théorie de l'État se raréfiaient quelque peu. De surcroît, certains de ces ignoraient déjà la question de l'égalité devant les charges publiques⁴⁰.

Par conséquent, l'égalité devant les charges publiques, qui s'était construite dans la réflexion autour de la souveraineté, de l'encadrement du pouvoir et de la citoyenneté, s'est retrouvée largement déconnectée de ces sujets, au moment même où elle redevenait un principe de droit positif de premier plan, où sa valeur juridique et constitutionnelle devenait incontestable.

II/ La nécessité d'une prise en compte de cet éclatement dans la perspective du contrôle de constitutionnalité

³⁷ par exemple : CE 5 mai 1830 Rossi et Bottani Lebon p. 211 ; CE 29 décembre 1914 Vapeur "Czar Nicolai II" Lebon p. 1111 Conclusions Chardenet ; CE 7e s.sect. 23 novembre 1936 Sieurs Abdoulhousen [Mamdbay Anjacy et autres] 25.962 Lebon p 1015

³⁸ BOURGET, Renaud. *La science juridique et le droit financier et fiscal : étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles)*. Paris : Dalloz, 2012. Nouvelle bibliothèque de thèses 112. ISBN 978-2-247-11588-4

³⁹ BOURGET, Renaud. *La science juridique et le droit financier et fiscal : étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles)*. Paris : Dalloz, 2012. Nouvelle bibliothèque de thèses p.

⁴⁰ notamment : CARRÉ DE MALBERG, Raymond. *Contribution à la théorie générale de l'État* Réédition [Paris : Dalloz, 2003. Bibliothèque Dalloz. 4

La question de la constitutionnalisation sous la forme du contrôle de constitutionnalité n'éclipse pas la problématique de l'appartenance de l'égalité à une discipline plutôt qu'une autre, ou de son traitement en tant que tel.

L'application de l'égalité devant les charges publiques par le Conseil constitutionnel a mis fin aux débats relatifs à la valeur constitutionnelle du principe d'égalité. Cela aurait logiquement pu mener à une clarification de ce qui était reconnu comme constitutionnel, quitte à rejeter une partie des anciennes conceptions. En réalité, le Conseil constitutionnel s'est bien saisi de la plupart de ces conceptions, y compris lorsque cela n'était pas forcément cohérent de sa part. Mais cette pluralité reste essentiellement implicite (si ce n'est inconsciente) et insuffisante ; il manque encore la rationalisation qui permettrait d'éviter certaines contradictions apparentes. (A). L'étude sous l'angle du droit public général permet néanmoins de mettre au jour certaines dynamiques, et de traiter l'égalité devant les charges publiques en tant que principe constitutionnel, et pas seulement constitutionnalisé. Même si cette perspective ne permet pas de résoudre toutes les interrogations contemporaines autour de la notion (B).

A/ L'échec de la jurisprudence constitutionnelle à saisir un principe éclaté

La distinction entre plusieurs conceptions de l'égalité devant les charges publiques - issues de son utilisation par différentes branches du droit public- pourrait n'avoir qu'un intérêt historique. Mais il faudrait pour cela qu'elles soient dépassées, abandonnées, sauf éventuellement une seule. Ou à défaut d'être dépassées, elles pourraient être non pertinentes en droit constitutionnel (puisqu'il s'agit ici d'examiner la réaction du Conseil constitutionnel face à ces variations). En réalité, l'identification de ces conceptions divergentes est surtout utile en tant que grille d'analyse pour étudier la jurisprudence constitutionnelle, et permet de mettre en lumière l'assimilation par celle-ci des évolutions de l'égalité devant les charges publiques. Ainsi, certaines contradictions apparentes se révèlent être l'application de conceptions différentes dans des circonstances différentes. Tandis que d'autres incohérences peuvent s'expliquer par l'application d'une conception de l'égalité devant les charges publiques plus ou moins inadéquate en contrôle de constitutionnalité.

La plus flagrante des contradictions concerne le champ d'application de l'égalité devant les charges publiques. Dans certaines décisions, le Conseil rejette le moyen au motif que le principe ne s'applique qu'en matière d'impositions de toute nature⁴¹ et de cotisations sociales⁴², ce qui est après tout une interprétation recevable de l'article 13 de la Déclaration. Mais dans d'autres décisions, il admet son utilisation dans d'autres domaines, dans une logique indemnitaire⁴³. Il ne peut s'agir d'une évolution de la jurisprudence, puisque ces deux positions sont constantes, et ont même été appliquées dans deux décisions du même jour⁴⁴. Il s'agit donc clairement d'une distinction entre la conception fiscale de l'égalité devant les charges publiques

⁴¹ 2013-670 DC 23 mai 2013, Loi portant diverses dispositions en matière d'infrastructures et de services de transports

⁴² 2014-698 DC - 06 août 2014 - Loi de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2014

⁴³ 2000-440 DC, 10 janvier 2001, Loi portant diverses dispositions d'adaptation au droit communautaire dans le domaine des transports

⁴⁴ 2016-737 DC du 4 août 2016 Loi pour la reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages csd. 29 et 2016-736 DC du 4 août 2016 Loi relative au travail, à la modernisation du dialogue social et à la sécurisation des parcours professionnels csd 12 à 17

et la conception responsabiliste, déduite de la première et d'abord consacrée par le droit administratif. D'où une prise en compte des facultés dans le premier cas, et d'un préjudice constitutif d'une rupture d'égalité dans le second.

Quant aux incohérences, l'une des plus remarquable provient du traitement de l'égalité devant les charges publiques comme une précision de l'égalité devant la loi, donc une étape supplémentaire dans le contrôle de l'égalité. Cela implique notamment l'application (théoriquement) systématique du considérant de principe relatif à l'égalité devant la loi lorsque l'égalité devant les charges publiques est invoquée, en dépit d'une certaine redondance et surtout de biais dans le raisonnement. Ceux-ci proviennent principalement de l'utilisation, et surtout de la mise sur le même plan, de la justification par une différence de situation ou par un motif d'intérêt général. La seconde est sensée être une exception à la première, car instituée par le législateur et non donnée. Ce mode de raisonnement est assez peu contesté⁴⁵ - en dehors de la question du manque de motivation⁴⁶ - probablement par ce qu'il s'agit d'un emprunt au considérant de principe utilisé par le droit administratif⁴⁷. Mais justement, si en droit administratif la loi-écran fait obstacle à la remise en cause de la catégorisation posée par le législateur comme de l'exception instaurée par la loi, et de la réalité du motif d'intérêt général invoqué, il en va différemment en droit constitutionnel. L'égalité s'imposant au législateur, il ne devrait pouvoir y être dérogé que sur le fondement d'un intérêt général de valeur constitutionnelle, dont le Conseil devrait pouvoir contrôler la qualification (à défaut de l'opportunité). C'est ainsi qu'il a pu censurer des mesures tendant à la parité avant son inscription dans la Constitution⁴⁸ ou, s'agissant de l'égalité devant les charges publiques, le régime des droits de mutations en Corse⁴⁹. Mais en dehors de ces hypothèses relevant de la non-discrimination en fonction d'un critère imposé par la Constitution, le Conseil a tendance à se comporter comme un juge administratif face à un acte administratif, et à ne contrôler que la pertinence de la distinction proposée par rapport au but poursuivi⁵⁰. Or si les catégories employées dans un acte administratif sont souvent issues d'une loi préexistante⁵¹, les catégories des lois examinées par le Conseil constitutionnel sont rarement issues de la Constitution. Par conséquent aucune catégorie ne s'impose au juge ni au législateur, ce qui tend à réduire l'objectivité à la tangibilité ou à la contrôlabilité par un tiers⁵², donc dans un sens à la rationalité. Dès lors, la différence de situation initiale tend à se confondre avec la différence de situation pour un motif d'intérêt général⁵³, puisque ce sont deux catégories posées par le législateur en

⁴⁵ pour des positions contraires: EVEILLARD Gweltaz, L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel, Les Petites Affiches, janvier, 2000, n°20, p8

⁴⁶ AYRAULT Ludovic, Article 155 A du code général des impôts, Procédures, 2011, n°1

⁴⁷ CE Assemblée, 14 janvier 1938 SA des produits Laitiers La Fleurette 51704 Lebon p. 25 Conclusion Roujou

⁴⁸ 82-146 DC du 18 novembre 1982

⁴⁹ 2012-662 DC 29 décembre 2012, Loi de finances pour 2013 csd 129 à 133 ; 2013-685 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014 csd 139 à 140

⁵⁰ pour une synthèse classique : CASTAGNEDE Bernard, Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale, Les Petites affiches, mai, 2001, n°86, p. 4

⁵¹ par exemple CE 28 juin 1901 4.414 Ministre de la Guerre (Conseil de révision) c/ Jourdain Conclusion Saint-Paul Lebon p. 575

⁵² FRANK Alexis, Les critères objectifs et rationnels dans le contrôle constitutionnel de l'égalité, Les Petites Affiches, janvier, 2009, n°1, p77

⁵³ EVEILLARD Gweltaz, L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel, Les Petites Affiches, janvier, 2000, n°20, p8

fonction d'un intérêt général, ou une pluralité d'objectifs d'intérêt général plus ou moins interdépendants. En toute logique et du point de vue du contrôle de constitutionnalité, ces deux termes impliquent le même type de contrôle : celui de la pertinence minimale de la catégorie posée en fonction du but poursuivi. Ce qui fait perdre son sens à l'idée selon laquelle la justification par un motif général est subsidiaire rapport à la différence de situation.

Et tout ceci est d'autant plus problématique que le Conseil constitutionnel a tendance à contrôler systématiquement l'égalité devant la loi avant l'égalité devant les charges publiques, voire à assimiler différence de situation objective ou fondée sur un motif d'intérêt général en rapport avec l'objet de la loi avec la notion de critère objectif et rationnel (ce qui en-soi n'est pas absurde). Ceci a pour conséquence de permettre l'appréciation de différence de traitement fiscal à l'aune d'autre chose que les facultés contributives, et d'aboutir ainsi à la censure d'un dispositif manifestement fondé sur ce critère. Ainsi, le Conseil constitutionnel a pu censurer l'imposition séparée des époux dont un seul réside en Nouvelle-Calédonie sur le fondement de l'égalité devant la loi en se référant à une obligation de mise en commun des ressources issue du droit civil, alors que le fondement de l'imposition commune (à laquelle il était donc dérogé) est assez clairement la prise en compte des facultés contributives. Par conséquent au lieu de mettre en balance cet objectif, clairement constitutionnel, avec la volonté, tout aussi constitutionnelle, d'éviter une éventuelle optimisation, le Conseil a immédiatement censuré le dispositif du fait d'une référence inappropriée au droit civil. C'est donc l'emprunt de mode de raisonnement applicable à l'égalité devant les charges publiques en contentieux administratif, et plus largement la perception -empruntée au droit administratif - de l'égalité devant les charges publiques comme une variante de l'égalité devant la loi, qui explique ce type de raisonnement impropre.

Ainsi, tantôt la prise en compte, tantôt le défaut de prise en compte, des variations de l'égalité devant les charges publiques expliquent de nombreuses obscurités de la jurisprudence constitutionnelle. La référence aux usages dans d'autre branches du droit public a donc une certaine pertinence sur le plan analytique : elle permet d'identifier certaines erreurs de raisonnement. Elle en a tout autant lorsqu'il s'agit d'essayer de formuler une synthèse de l'égalité devant les charges publiques : elle permet d'en mettre en lumière des aspects largement oubliés.

B/ Les enjeux d'une étude de l'égalité devant les charges publiques sous l'angle droit public général

La grille d'analyse ébauchée précédemment permet de clarifier la notion et la jurisprudence relative à l'égalité devant les charges publiques, en en rendant compte de l'éclatement de la notion et révélant les logiques propres à ses différentes conceptions. Mais à elle seule elle ne permet pas d'achever cette clarification puisqu'elle ne permet pas de lui redonner une cohérence, d'éviter les contradictions. Elle suggère d'écarter certains raisonnements impropres en droit constitutionnel, mais ne fournit aucun critère pour supprimer les divergences existant en droit positif.

Il faut donc chercher les convergences entre ces conceptions, donc les différentes branches du droit public, quitte à en chercher les origines (et seulement les origines) en dehors du droit positif. Cette approche a l'intérêt de permettre la mise en évidence de l'objet constitutionnel de l'égalité devant les charges publiques, même en dehors du droit constitutionnel, ce qui appuie l'idée d'un principe avant tout constitutionnel, indépendamment de sa valeur en droit positif. Mais au delà de cette réponse théorique à la problématique de la constitutionnalisation, cette approche donne des pistes pour l'analyse et la construction de la jurisprudence constitutionnelle. Car ces logiques sous-jacentes émanent largement de la jurisprudence constitutionnelle, lue à la lumière des constructions antérieures. Certaines questions récurrentes désignent le cœur de l'égalité devant les charges publiques, tandis que les problématiques irrésolues en désignent les limites ou les domaines attribués à tort à l'égalité devant les charges publiques.

Un exemple assez simple et déjà évoqué est celui de la distinction entre répartition des charges publiques et responsabilité du fait de la rupture de l'égalité devant les charges publiques. Les raisonnements jurisprudentiels permettant d'appliquer ces principes sont clairement différents. Pour autant, il est assez clair qu'il faut d'abord supposer que l'égalité devant les charges publiques a été assurée par la répartition de la charge fiscale pour, ensuite, fonder l'idée selon laquelle un préjudice peut remettre en cause cette égalité. Et ce raisonnement peut être utilisé pour expliquer des distinctions plus fines, ou des cas limites, tels que la justification de la récupération des plus-values en matière de travaux publics, les impositions spécifiques, notamment les impositions compensatoires ou taxes "pigouviennes". Ces exemples restent dans le domaine fiscal, mais il s'agit en quelque sorte pour le contribuable de compenser le surcroît de charge qu'il fait peser sur la collectivité, même indépendamment de toute faute. Si l'on cherche du côté des justifications doctrinales et classifications de ces prélèvements, on tombe sur la question de l'intérêt général, et plus précisément de la corrélation entre prélèvement obligatoire dans un but essentiellement d'intérêt général et répartition en fonction des facultés d'un côté, satisfaction d'un intérêt privé et tarification en fonction du coût voire prix de marché d'autre part. Cela est particulièrement perceptible dans la classification de Jèze⁵⁴, ou celle de Seligman⁵⁵ dont il s'inspire. Schématiquement : l'impôt qui poursuit un but d'intérêt général doit reposer sur toute la collectivité en fonction de leurs facultés ; la taxe, d'intérêt général mais liée à un service ne repose que sur ses bénéficiaires potentiels mais admet une prise en compte des facultés, la redevance correspond au coût d'un service rendu tandis que les contributions spéciales ("special assesment") correspondent au bénéfice retiré des travaux par les propriétaires riverains, l'intérêt général y est secondaire voire marginal, mais pas absent comme dans le prix. La responsabilité administrative, n'a a priori rien à faire dans cette classification. Sauf que la récupération des plus-values non gagnées en fait partie. Et elle est par ailleurs pensée comme l'exact inverse de l'indemnisation pour la diminution de valeur d'une propriété causée par des travaux publics⁵⁶. Il suffit alors d'étendre la question au-delà des travaux publics pour

⁵⁴ JÈZE, Gaston. Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française. Paris : La Mémoire du Droit, 2013 p. 72 s.

⁵⁵ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Essays in Taxation*. 8th edition. New York : Macmillan, 1915

⁵⁶ LEFÈVRE, Claude. L'Égalité devant les charges publiques en droit administratif, Paris : Université de Paris - Faculté de Droit, 1948 p. 141

continuer le parallèle jusqu'en des terrains plus familiers du droit constitutionnel, par exemple la responsabilité du fait des lois. Les premières occurrences émanent du juge administratif⁵⁷. Mais il ne fait pas de doute que c'est cette variante de l'égalité devant les charges publiques en matière de responsabilité qui est appliquée lorsque le Conseil constitutionnel examine, par exemple, l'indemnisation de la suppression de certains offices ministériels ou monopoles⁵⁸. D'où un certain bien-fondé des critiques⁵⁹ de la réticence du Conseil à examiner les impositions sous l'angle de l'article 17 DDHC⁶⁰ : certes l'impôt est forcément attentatoire à la propriété⁶¹, et exclut toute indemnité, mais le fait que les plus-values immobilière aient pu être appréhendées sous l'angle de l'imposition comme de l'expropriation suggérerait de revoir cette distinction de manière moins péremptoire.

Ce premier exemple illustre bien la transversalité et la continuité de l'égalité devant les charges publiques à travers les différentes branches du droit public. Un autre exemple montre mieux son objet primitivement, intrinsèquement constitutionnel, à partir d'une problématique encore une fois importée du contentieux administratif et fiscal au contentieux constitutionnel.

Dans un certain nombre de décisions, très souvent relevées d'office, le Conseil constitutionnel censure sur le fondement de l'égalité devant les charges publiques des dispositions fiscales ou financières, notamment relatives aux Outre-Mers ou à la Corse. C'est par exemple le cas lors de transferts de charges compensés par des transferts de ressources fiscales⁶². Un autre cas de figure est celui où le Conseil constitutionnel censure l'instauration d'une taxe (ou l'autorisation d'instaurer une taxe) ne pesant pas uniquement sur les bénéficiaires potentiels du service public⁶³. L'espèce la plus emblématique est la décision relative à l'instauration d'une taxe aéroportuaire en Polynésie et à propos de laquelle le Conseil constitutionnel avait formulé la réserve suivante : " *Considérant que la loi organique du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française ne saurait être interprétée comme interdisant à l'État d'instituer des taxes destinées à être perçues à l'occasion de l'exécution des missions d'intérêt général qui lui incombent dans le cadre de ses compétences en Polynésie française ; qu'en effet, si une telle interprétation était retenue, le coût de l'exercice de ces missions ne pourrait être supporté que par les contribuables ne résidant pas en Polynésie française ; qu'il en*

⁵⁷ CE Assemblée, 14 janvier 1938 SA des produits Laitiers La Fleurette 51704 Lebon p. 25 Conclusion Roujou

⁵⁸ 2000-440 DC, 10 janvier 2001, Loi portant diverses dispositions d'adaptation au droit communautaire dans le domaine des transports ; 2007-550 DC, 27 février 2007, Loi relative à la modernisation de la diffusion audiovisuelle et à la télévision du futur csd 8 à 14 ; 2010-624 DC, 20 janvier 2011, Loi portant réforme de la représentation devant les cours d'appel ; 2012-231/234 QPC, 13 avril 2012, M. Stéphane C. et autres [Contribution pour l'aide juridique de 35 euros par instance et droit de 150 euros dû par les parties à l'instance d'appel] ; 2015-715 DC du 05 août 2015 Loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques csd 65 à 78 ; 2016-736 DC du 4 août 2016 Loi relative au travail, à la modernisation du dialogue social et à la sécurisation des parcours professionnels csd 12 à 19

⁵⁹ MANGIAVILLANO, Alexandre. Le contribuable et l'État : l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété Allemagne-France. Paris : Dalloz, p. 23

⁶⁰ par exemple 89-268 DC, 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990, Journal officiel du 30 décembre 1989 : csd 41

⁶¹ PHILIP, Loïc. Droit fiscal constitutionnel : évolution d'une jurisprudence. Paris : Economica, 2014. Collection Finances publiques. ISBN 9782717867435 p. 867 s

⁶² 2007-547 DC, 15 février 2007, Loi organique portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer, Journal officiel du 22 février 2007

⁶³ 2007-547 DC, 15 février 2007, Loi organique portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer

2007-1 LOM, 3 mai 2007, Compétences fiscales en Polynésie française

résulterait une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques". Comme dans l'exemple précédent, le lien entre intérêt général, bénéficiaire du services et taxe est très clair ; s'y ajoute l'idée de répartition des compétences fondée sur l'égalité devant les charges publiques. Dans le cas des décisions relatives à la fiscalité, principalement aux droits de mutation, en Corse le raisonnement est plus implicite. Le Conseil censure généralement⁶⁴, en ne motivant pas ou très peu, le report de la fin du régime exceptionnel instauré au début du XIX^e siècle, et consistant à ne pas imposer le partage d'indivisions contenant des immeubles situés en Corse⁶⁵. Le point intéressant est que cette censure est systématiquement fondée sur l'égalité devant les charges publiques. L'une des explications pourrait être que le Conseil constitutionnel applique ce principe parce que la disposition contestée relève de la matière fiscale. Sauf qu'en matière fiscale, et hormis quelques exceptions telles les précédents exemples ultra-marins, le Conseil applique systématiquement l'égalité devant la loi puis l'égalité devant les charges publiques. Son raisonnement ne peut donc pas être une pure transposition à la matière fiscale de celui qui avait conduit à la censure de la reconnaissance législative d'un peuple corse au nom de l'unité de peuple français⁶⁶. Cependant, il peut y avoir une certaine proximité entre ces espèces. Certes l'unité du peuple français ne semble pas avoir grand chose à faire avec la matière fiscale, il n'existe pas de principe d'identité de traitement de tous les citoyens français. Néanmoins, le principe selon laquelle il ne faut pas imposer différemment les citoyens français, à moins qu'ils n'aient des facultés différentes, existe : c'est l'égalité devant les charges publiques. Ou plus exactement la version fiscale de l'égalité devant les charges publiques. Sauf que les décisions du Conseil constitutionnel relatives aux droits de mutation en Corse n'utilisent pas la notion de facultés, qui ne semble donc pas fonder la censure. Mais si l'on se souvient que l'égalité devant les charges publiques signifie historiquement l'interdiction des privilèges et de l'arbitraire⁶⁷ la décision fait sens. La question de l'arbitraire ne semble pas avoir beaucoup d'intérêt, si ce n'est en ce qu'elle s'oppose à l'imposition en fonction du critère rationnel des facultés. En revanche, la question des privilèges permet d'expliquer de manière assez satisfaisante la décision : le traitement différencié des contribuables corses ne repose ni sur une différence de facultés, ni d'une quelconque forme de mérite. Cette exemption fiscale ressemble donc très fortement à un privilège local, tel qu'il en existait sous l'Ancien Régime⁶⁸. Le fondement sur l'égalité devant les charges publiques serait donc simplement justifié par le fait qu'il s'agisse d'un privilège fiscal.

⁶⁴ 2012-662 DC 29 décembre 2012, Loi de finances pour 2013 csd 129 à 133 ; 2013-685 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014 csd 139 à 140

⁶⁵ BARILARI André, Les droits de succession en Corse : courage fuyons !, Constitutions, 2015, n°3, p.90

⁶⁶ 91-290 DC - 09 mai 1991 - Loi portant statut de la collectivité territoriale de Corse

⁶⁷ BRUNET, René. Le principe d'égalité en droit français. Paris : Faculté de Droit de Paris, 1910, p. 39

BELIN, Jean. L'Égalité des citoyens devant les charges publiques : (En France, à l'étranger).. [S. l.] : Paris, impr Jouve ; Dalloz, 1936 p. 19

DELVOLVÉ, Pierre. Le principe d'égalité devant les charges publiques. Paris : Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1969 p. 226

PERELMAN, C. Egalité et intérêt général. Dans : L'égalité. Bruxelles : Bruylant, 1982, p. 615. Travaux du centre de philosophie du droit de l'université libre de Bruxelles

MANGIAVILLANO, Alexandre. Le contribuable et l'État : l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété Allemagne-France. Paris : Dalloz

⁶⁸ à ce titre il n'est peut-être pas anodin que ce régime ait été mis en place sous Napoléon

En outre, cette idée de privilège et d'arbitraire ne se retrouve pas uniquement dans la jurisprudence relative à la fiscalité locale ou ultramarine. Et pas uniquement en matière d'exemption. La décision *Compagnie Agricole de la Crau*⁶⁹ est un exemple type inverse, de censure d'un prélèvement imposé nominativement à une seule société. En principe le Conseil constitutionnel admet qu'une imposition repose de facto sur une seule personne ou une seule société, à condition que cette situation de fait résulte des critères généraux et abstraits contenus dans la loi (qui doivent évidemment être justifiés par un objectif d'intérêt général)⁷⁰. Mais en l'espèce, la Compagnie agricole de la Crau était nominativement imposée, en raison d'une convention pour l'assèchement de marais, qui prévoyait une imposition supplémentaire de 25% de l'impôt sur les sociétés en contrepartie de leur concession. La contrepartie ayant depuis longtemps disparue, ce mode de paiement atypique était devenu un impôt⁷¹ arbitrairement imposé à une seule personne. Donc l'inverse d'un privilège. D'où la censure fondée sur l'égalité devant les charges publiques : ce qui est en cause ici n'est pas tant la question du respect des facultés du contribuable que la limitation du pouvoir fiscal par l'interdiction de l'arbitraire et des privilèges.

L'égalité devant les charges publiques revêt donc une certaine unité, y compris dans la jurisprudence constitutionnelle, à travers des problématiques sous-jacentes et matériellement constitutionnelles telles que les limites ou fondements de la compétences fiscales ou du pouvoir d'imposer, l'interdiction de traitements ou statuts privilégiés ou arbitraires.

Mais le passage par ces questions d'ordre constitutionnel ne permet pas de résoudre toutes les interrogations ou attentes quant à la portée de l'égalité devant les charges publiques.

Par exemple, au lieu d'être un fondement de la compétence fiscale, l'égalité devant les charges publiques peut se voir limitée par la compétence fiscale d'une collectivité. Ainsi, dans l'affaire relative à la condition de résidence fiscale pour bénéficier de l'imposition commune en Nouvelle-Calédonie⁷², le contrôle de l'égalité devant les charges publiques n'est pas freiné seulement par l'application inappropriée de l'égalité devant la loi. Les commentaires officiels, sinon la décision, révèlent l'existence d'une prise en compte de la dualité de juridiction fiscale entre la Nouvelle-Calédonie et la métropole, notamment via la référence de la convention fiscale franco-calédonienne. Or, le Conseil semble refuser toute comparaison entre résidents métropolitains et calédoniens, et se limite à comparer le traitement des contribuables résidents calédoniens par la Nouvelle-Calédonie selon l'existence d'un conjoint relevant d'une autre juridiction fiscale. Ce refus de comparaison entre résidents de territoires fiscaux différents, unique dans la jurisprudence constitutionnelle est comparable à certaines affaires relatives à des contribuables ou revenus de sources étrangères⁷³. Elle suggère un certain lien entre égalité

⁶⁹ 2010-52 QPC, 14 octobre 2010, *Compagnie agricole de la Crau* [Imposition due par une société agricole] (encore une des rares décisions fondées exclusivement sur l'égalité devant les charges publiques) cf. CORTOT-BOUCHER Emmanuelle, *Le prélèvement fiscal supplémentaire qui frappe spécifiquement une société pour des raisons historiques respecte-t-il le principe de l'égalité devant les charges publiques ?*, *Bulletin des conclusions fiscales*, novembre, 2010, 10, n°121

⁷⁰ 79-112 DC, 9 janvier 1980, *Loi portant aménagement de la fiscalité directe locale*

⁷¹ Conseil d'État n° 295637 du 27 juillet 2009

⁷² 2016-539 QPC 10 mai 2016 - Mme Ève G. [Condition de résidence fiscale pour l'imposition commune des époux en Nouvelle-Calédonie]

⁷³ 91-298 DC, 24 juillet 1991, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier* csd 27 à 30 ; 2011-165 QPC, 16 septembre 2011, *Société HEATHERBRAE LTD* [Exemption de la taxe forfaitaire sur les

devant les charges publiques, souveraineté fiscale et éventuellement communauté politique ; qui a pu être mis en évidence par ailleurs⁷⁴. Mais rien dans le contenu du principe en droit positif ne semble lui permettre de trancher la question de la conciliation entre d'une part répartition du pouvoir d'imposer à travers une convention fiscale et d'autre part égale répartition en fonction des facultés entre contribuables de territoires différents relevant de cette convention.

immeubles détenus par des personnes morales] ; 2015-460 QPC - 26 mars 2015 - Comité de défense des travailleurs frontaliers du Haut-Rhin et autre [Affiliation des résidents français travaillant en Suisse au régime général d'assurance maladie - assiette des cotisations]

⁷⁴ par exemple MANGIAVILLANO, Alexandre. Le contribuable et l'État : l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété Allemagne-France. Paris : Dalloz, p. *"L'égalité commande l'impôt parce que l'appartenance à un corps politique et social démocratique entraîne nécessairement la suppression des privilèges et l'instauration, qui l'accompagne, d'une égalité de traitement"*

CROUY-CHANEL, Emmanuel de. LE CONTRIBUABLE-CITOYEN : HISTOIRE D'UNE REPRESENTATION FISCALE (1750-1999). Paris : Université Panthéon-Sorbonne, 1999, p. 113 *"Le fondement social de l'obligation fiscale étant posé, et reconnu comme à lui seul insuffisant pour assurer la justice de l'impôt, c'est à partir de cette source collective de l'obligation fiscale qu'a été développé une théorie de la légitimation de l'impôt, à la traduction personnalisée du corps politique, à la fois seule contribuable et volonté unitaire, que pouvait être tiré du principe de l'obligation fiscale le principe d'une justification de l'impôt par une implication des contribuables"*