

**Florence Perez de Carvassal<sup>1</sup>**

Doctorante Université de Paris I Panthéon-Sorbonne  
Ecole doctorale de Droit Public et de Droit Fiscal  
Ancienne élève de l'Ecole Nationale des Impôts

\*\*\*

***Retour sur la décision n° 2009-599 DC « Loi de Finances pour 2010 »  
Deux censures pour deux « Idées de Justice »***

\*\*\*

**I. La justice des motifs de droit, au sens de la *NITI***

**A. Censure de la CET: Rupture caractérisée d'égalité devant l'impôt d'une inégalité de traitement finalement injustifiable**

1. Le choix d'office de la censure d'une inégalité préexistante à la loi
2. La décision de valider d'autres inégalités de traitement créées par la loi

**B. Censure de la Taxe carbone: dispositif contraire à l'objectif de la loi**

1. La non adaptation du principe d'égalité devant les charges publiques
2. L'inefficacité de la loi

**II. L'injustice des conséquences du Droit produit par la décision, au sens de la *NYAYA***

**A. L'injustice de la préservation des conséquences injustes de la loi: la validation de la CET**

1. La fragilisation du principe de libre administration des collectivités territoriales par la non reconnaissance du principe d'autonomie fiscale des collectivités territoriales
2. L'intérêt général insaisissable du dispositif

**B. L'injustice de l'anéantissement des conséquences bénéfiques potentielles de la loi: la censure intégrale de la taxe carbone**

1. Au regard du principe de responsabilité politique
2. Au regard de l'urgence climatique et de partage

**C. L'injustice de la perte de sens de l'impôt**

1. La notion d'impôt-ressource en démocratie
2. Sous l'ère néolibérale, l'impôt perd sa finalité traditionnelle de ressource démocratique pour devenir une fin en soi, et le droit fiscal une simple règle du jeu.
3. Le recours aux Exigences de Haute Nécessité Démocratique pour rétablir l'impôt-ressource

---

1 1ère année de thèse sous la direction du Professeur Dominique Rousseau, sur le sujet:  
« L'idée de justice dans le contentieux constitutionnel fiscal. »

\*\*\*

Après trois ans de silence sur les lois de finances initiales, par la décision n° 2009-599 en date du 29 décembre 2009 contrôlant la loi de finances pour l'année 2010, le Conseil Constitutionnel a rendu *la justice* en matière de fiscalité.

Par des moyens invoqués d'office, le juge a fait une juste application du droit positif en prononçant deux censures, dont une minimale, relative à la base d'imposition de la Contribution Economique Territoriale, impôt destiné à pallier financièrement la disparition de la Taxe Professionnelle. Mais le Haut Conseil a surtout censuré intégralement les dispositions relatives à la création de la "Contribution Climat-Energie" ou "Taxe Carbone", mesure phare de la loi pour l'environnement dite Grenelle I, qui n'avait pourtant rien de moins comme objectif, que de "lutter contre le changement climatique".

La question de l'idée de justice qui émerge de cette grande décision du droit constitutionnel fiscal se pose avec une ardente nécessité au regard de l'actualité législative, sociale, économique et environnementale, notamment au regard des faits suivants:

- l'amer constat du délitement de la citoyenneté dressé par le dernier médiateur de la République dans son rapport sur l'année 2010,
- la responsabilité politique du gouvernement pointée par la Cour des Comptes, dans l'ampleur du déficit structurel, traduisant l'augmentation constante des dépenses, mais surtout l'adoption de « mesures durables de réduction des recettes »<sup>2</sup>
- le vote du Projet de Loi de Finances Rectificatives pour l'année 2011, qui entend compenser la suppression du « bouclier fiscal » par un dernier cadeau fiscal aux plus riches en réformant l'ISF, ainsi que les conséquences prévisibles relatives à l'évolution de la jurisprudence du Conseil autour de la notion « d'impôt confiscatoire »,
- le projet de réforme constitutionnelle, en cours de discussion au Sénat, qui entend priver le législateur de son pouvoir fiscal que lui accordait l'article 34 de la constitution,<sup>3</sup>
- le fait que tous les dispositifs d'allègement de charges des entreprises pris depuis trente ans n'ont pas empêché l'explosion du déficit commercial extérieur de la France au premier trimestre 2011<sup>4</sup>.
- que les conseils généraux, soient contraints, d'engager des recours en justice contre l'Etat, pour combler leurs difficultés financières à exercer leurs compétences obligatoires dans le domaine social<sup>5</sup>...
- Enfin, et certainement le plus grave en terme de justice globale, l'annonce que la consommation de gaz à effets de serre a battu tous les records en 2010, entraînant un réchauffement climatique supérieur à 2°C et sa cohorte de catastrophes en séries.<sup>6</sup>

Dans son ouvrage « *L'idée de Justice* »<sup>7</sup> paru en 2010, le prix Nobel d'économie indien Amartya SEN, nous enseigne l'existence, dans la littérature sanskrite de la Haute Epoque, de deux mots différents pour signifier le mot « justice »:

Le premier mot, la « *NITI* », exprime l'idée d'une « justice institutionnelle », centrée sur les

2 Cour des comptes, Rapport annuel public 2011, février 2011, p.11

3 Suppression de l'alinéa 4 de l'art 34: la loi fixe « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures »

4 Le figaro du 08/06/2011, « Le déficit commercial de la France a atteint des nouveaux records en avril 2011 »

5 QPC 2011 142, 143, 144 et 145 inscrites à l'audience du 14 juin 2011

6 Etat Mondial du climat en 2010 publié le 30 mars 2011 par l'Organisation Météorologique Mondiale

7 Amartya SEN « L'idée de Justice », Editions Flammarion, 2010

dispositifs, l'organisation appropriée, et le comportement correct. D'un point de vue juridique, elle est directement liée à l'état du droit positif dans un espace et un temps déterminé. Elle s'applique à la notion de démocratie traditionnelle et institutionnelle fondée sur la légitimité du vote.

Le second mot, la « NYAYA », s'applique à l'idée de la « justice des réalisations ». Elle exprime quant à elle, un concept global de justice réalisée. Le recours à cette notion nous invite à évaluer la justice dans une perspective plus large, selon un raisonnement conséquentialiste et comparatiste, destiné, non à définir ce qui serait parfaitement juste, mais comment progresser vers « plus » de justice. La démocratie au sens de la NYAYA s'entend de la « démocratie par la discussion » ou la « démocratie par la délibération », et permet, grâce au « raisonnement public » d'opérer des choix politiques responsables, et conformes à des « valeurs raisonnées ».

En matière fiscale particulièrement, « *Nombre d'excellentes raisons existent d'aller plus loin que la NITI électorale, vers la NYAYA démocratique* »<sup>8</sup>. En effet, comme l'affirme le professeur Michel BOUVIER<sup>9</sup>, si « *les finances publiques sont fondamentalement d'essence politique, c'est parce qu'elles sont issues d'une longue histoire marquée par une première préoccupation fondamentale, celle de l'organisation des pouvoirs politiques à travers un partage du pouvoir financier puis, dans un second stade, par celle de la qualité d'un lien social défini par la démocratie.* » Le Conseil Constitutionnel, garant du bon fonctionnement de la Démocratie, est juge de la qualité de ce lien social.

En raison du lien indéfectible entre l'idée de justice et la pratique de la démocratie, s'interroger sur l'idée de justice rendue en matière fiscale par le juge constitutionnel, revient à se questionner sur le mauvais ou le bon fonctionnement de notre système démocratique. Car, en matière fiscale comme ailleurs, il ne suffit pas de rendre la justice, il faut aussi que l'on voie, que « justice est faite ». Amartya SEN nous rappelle en effet que, « *Si les autres, malgré tous leurs efforts, ne parviennent pas à considérer un jugement comme juste, dans un sens compréhensible et raisonnable du terme, ce n'est pas seulement son exécution qui en souffrira, c'est aussi son bien fondé qui sera gravement compromis.* »<sup>10</sup>

C'est pourquoi, par ce retour sur cette jurisprudence il s'agit de comprendre comment, une décision juridiquement juste au sens de la NITI (1<sup>ère</sup> partie), peut en réalité s'avérer injuste au sens de la NYAYA, à l'examen objectif et rationnel de ses conséquences en terme de réalisations (2<sup>ème</sup> partie).

\*\*\*

8 A. SEN, ouvrage précité, p. 416

9 Michel BOUVIER « *Les transformations de la légitimité de la gouvernance financière publique* »; in Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAM, PUAM, 2010

10 A. SEN, ouvrage précité, p. 467

## I. La justice des motifs de droit, au sens de la *NITI*

L'idéologie du droit positif français en matière de fiscalité, est la conséquence logique de l'idée que, l'impôt est un mal nécessaire, dont il est légitime de se protéger, avec ou sans l'assentiment des autorités chargées de sa mise en œuvre. Garante de l'ordre institutionnel, la jurisprudence constitutionnelle en la matière participe de cette idéologie en consacrant la nécessité de l'impôt, et en favorisant le consentement à l'impôt, par le contrôle du respect des principes combinés de légalité, et d'égalité de traitement devant les charges publiques.

**La décision n° 2009-599** s'inscrit dans le droit fil de cette idéologie par le choix et la motivation des deux censures pratiquées. Selon cette idée de la justice, les motifs de censure de cette décision sont justes, par la sanction de la rupture caractérisée d'égalité (A), et par le contrôle de proportionnalité maximum de la mesure incitative à l'objectif de la loi (B).

### A. Censure de la CET: Rupture caractérisée d'égalité devant l'impôt d'une inégalité de traitement finalement injustifiable

Conformément à la volonté du Chef de l'Etat, la loi de finance pour 2010 proclame la « suppression » de la taxe professionnelle. Cependant, afin de compenser la perte de ressources financières pour les collectivités locales, la loi de finances organise simultanément les modalités de son remplacement par la création de la contribution économique territoriale (CET) qui se décompose elle-même en deux impositions distinctes : la cotisation foncière des entreprises (CFE) et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). Par ailleurs, le texte instaure une imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER), qui frappera notamment les installations de production d'électricité, les stations radioélectriques, le matériel roulant des entreprises de transport ferroviaire...

Dans le cadre du contrôle de la conformité à la Constitution des dispositions relatives à l'imposition de remplacement, le Conseil Constitutionnel a opéré une censure « à petit pas » selon l'expression du Doyen Vedel, en choisissant d'office, de sanctionner une rupture d'égalité qui préexistait sous le régime antérieur, et en justifiant en revanche, toutes les inégalités de traitement issues de la mise en place du nouveau régime.

#### 1. Le choix d'office de la censure d'une inégalité préexistante à la loi

S'emparant du moyen d'une inégalité de traitement non justifiable entre deux contribuables soumis à la même imposition, le juge énonce (cons.15) le considérant de principe de droit constitutionnel fiscal pour sanctionner une rupture caractérisée d'égalité:

*« Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : " Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés " ; qu'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 ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit*

*fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »;*

Le juge explicite ensuite, avec clarté et concision (cons. 16), en quoi parmi l'ensemble des nouvelles dispositions fiscales destinées à compenser la disparition de la taxe professionnelle, la combinaison de plusieurs d'entre elles conduit à traiter différemment deux entreprises placées dans une situation identique:

*« Considérant que les contribuables visés au 2° de l'article 1467 du code général des impôts qui emploient plus de quatre salariés mais dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 euros seront soumis au droit commun en matière de cotisation foncière des entreprises, alors que les mêmes contribuables, s'ils emploient moins de cinq salariés, seront imposés sur une base comprenant, outre la valeur locative de leurs biens, 5,5 % de leurs recettes ; que ces contribuables seront, dans ces deux hypothèses, dispensés du paiement de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ; **que le dispositif prévu conduit ainsi à traiter de façon différente des contribuables se trouvant dans des situations identiques au regard de l'objet de la loi ; que le fait d'imposer davantage, parmi les contribuables visés ci-dessus réalisant moins de 500 000 euros de chiffre d'affaires, ceux qui emploient moins de cinq salariés constitue une rupture caractérisée du principe d'égalité devant l'impôt ;***

Le champ d'application et les caractéristiques des activités imposables à la CFE sont identiques à celles relevant de la taxe professionnelle, à quelques exceptions près. Par ailleurs, le champ d'application de l'autre composante de la contribution économique territoriale, à savoir la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), correspond également à celui de la CFE. C'est pourquoi, le système d'imposition mis en place en remplacement de la Taxe Professionnelle maintenait cette inégalité de traitement déjà en place sous l'ancienne dénomination, que le Conseil a finalement censuré dans cette décision. En réalité, cette censure opérée par le juge constitutionnel, par le choix du moyen du contrôle, met fin à une rupture d'égalité fiscale certes caractérisée, mais qui préexistait à la loi de finances pour 2010. Pour comprendre pourquoi, il faut revenir sur l'histoire politique, économique et sociale de la taxe professionnelle et accepter d'entrer suffisamment et à bon escient dans la technique fiscale.

La loi du 29 juillet 1975 supprimant la patente et instituant la Taxe Professionnelle, avait pour objectif de frapper la « capacité contributive des redevables (professionnels), appréciée d'après des critères économiques en fonction de l'importance des activités exercées par eux. » Parce-qu'il avait alors paru au législateur de 1975 que le montant des salaires versés permettait mal de rendre compte de l'importance de l'activité de certaines professions libérales (réalisant des Bénéfices non Commerciaux), il a été décidé de les imposer plutôt sur un pourcentage de leurs recettes, s'agissant de ceux employant moins de 5 salariés. Ainsi à l'origine, la base d'imposition de la Taxe Professionnelle, était composée de deux éléments:

1er élément: Valeur Locative des Biens Passibles de Taxe Foncière

+ Pourcentage de la valeur des Equipements et Biens Mobiliés

2ème élément: Pourcentage des salaires versés pour toutes les entreprises,

sauf pour les catégories en l'objet, dont BNC (professions libérales) employant moins de 5 salariés taxées sur un pourcentage de leurs recettes.

Cet impôt, considéré par le Président de la République Jacques Chirac comme « imbécile » et « économiquement absurde », particulièrement au regard de l'objectif de lutte contre le chômage, a conduit son gouvernement à procéder à une première réforme importante lors de la loi de finances pour 1999. Cette réforme engageait la disparition progressive (en 5 ans) de la part salariale de la taxe professionnelle. La situation de rupture d'égalité censurée en 2009 est la conséquence directe de cette première réforme aboutie en 2004. En effet, après la disparition effective des salaires de la base de la TP, c'est à dire à compter de l'année 2004, les professionnels réalisant des BNC (ex: notaires, avocats, architectes, médecins etc...), comme toutes les autres entreprises, étaient imposés à la TP sur le premier élément de la base, à savoir les biens immobiliers (locaux professionnels) et les biens mobiliers (équipements, matériels, véhicules) dont ils avaient la disposition au 1er janvier de l'année. Cependant, ils se trouvaient de fait, être les seuls à continuer d'être imposés sur la seule matière imposable restante dans le deuxième élément de la base, à savoir un pourcentage de leurs recettes TTC. Ainsi, des entreprises réalisant la même activité, dans des conditions similaires, et dont la seule différence de situation était d'employer plus ou moins 5 salariés, se voyaient imposés à la TP plus ou moins lourdement, créant ainsi concrètement une rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques. Cette discrimination fiscale avait des conséquences économiques d'autant plus importantes que, la plus grande partie de ces professions réalisent des prestations de services intellectuelles qui nécessitent peu de matériel, alors que l'imposition sur le pourcentage des recettes réalisées pesaient très lourd financièrement. Ce critère de 5 salariés à temps plein constituait d'ailleurs, un important point d'achoppement générateur de beaucoup de redressements et d'un important contentieux, entre les services de l'administration fiscale chargés d'établir l'assiette de la TP, et les contribuables relevant de cette catégorie.

Dans sa **décision n°98-405**<sup>11</sup> sur le contrôle de la loi de finances pour 1999, le Conseil Constitutionnel s'était précisément prononcé sur cette inégalité de traitement, qu'il n'avait pas jugé alors, constitutive d'une rupture caractérisée d'égalité, en développant une double argumentation (cons. 52):

Selon un argumentaire classique de la jurisprudence constitutionnelle fiscale, la discrimination se justifiait par son **lien direct avec l'objectif de la loi** identifié ainsi: « le législateur a entendu, **en allégeant ainsi les charges des entreprises, encourager l'activité économique et la création d'emplois.** » Or, supprimer le montant des salaires versés de la base d'imposition de la Taxe Professionnelle répondait directement à l'objectif d'encourager la création d'emploi, et non à l'objectif beaucoup plus vaste et beaucoup plus vague de « diminuer les charges des entreprises ». De plus, le lien direct entre la diminution de charges et la création d'emploi repose sur un dogme de l'idéologie libérale, dont de récents et nombreux rapports ont démontré depuis l'inefficacité<sup>12</sup>, même s'il est toujours retenu et validé régulièrement par le juge constitutionnel, concernant les mesures d'allègement d'impôt à caractère incitatif<sup>13</sup>. Plus largement encore, l'objectif « d'allègement de la fiscalité » est reconnue à elle seule comme motif de justification de discrimination fiscale<sup>14</sup>.

En vertu d'un second argument encore plus discutable, le juge de 1998 a estimé que cette situation discriminante n'était pas de nature à créer une rupture caractérisée de l'égalité entre contribuables, en raison de la « circonstance » que, s'il était vrai que ces contribuables ne

11 Décision n° 98-405 DC « loi de finances pour 1999 »

12 Conseil des Prélèvements Obligatoires, « *Entreprises et niches fiscales* », Documentation française; octobre 2010

13 Décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002, « *Loi de finances pour 2003* », concernant des exonérations de plus-values de sociétés; Décision n° 2003-477 DC du 31/07/2003 « *Loi Initiative Economique* », concernant les droits de mutations à titre gratuit;

14 Décision n° 2000-442 DC du 28/12/2000 « *Loi de finances pour 2001* »: Imposition différenciée à la Vignette auto au regard de l'objectif d'allègement de la fiscalité des particuliers

bénéficiaient pas directement des avantages de la réforme, cela était compensé par le fait qu'ils n'étaient pas non plus concernés par « certaines des mesures prises en contrepartie » de cette diminution d'impôt. En conséquence, l'absence d'effet bénéfique de la loi sur la situation fiscale de certains contribuables, pour qui la réforme serait neutre, n'était pas contraire au principe d'égalité devant les charges publiques.

Onze ans plus tard, les effets bénéfiques espérés de la réforme pour 2010, ayant remplacé ceux de la réforme pour 1999, plus rien ne justifiera cette inégalité de traitement aux yeux du Conseil Constitutionnel, qui reconnaît alors que cette discrimination fiscale *constitue une rupture caractérisée du principe d'égalité devant l'impôt* qui doit être censurée. Tel ne sera pas le cas d'autres inégalités de traitement jugées justifiées, en raison de leur lien direct avec l'objectif du législateur.

## 2. La décision de valider d'autres inégalités de traitement créés par la loi

S'agissant tout d'abord de la CVAE, deuxième composante de la nouvelle taxe, le juge valide le choix du *chiffre d'affaires* comme critère de capacité contributive, et l'organisation du dispositif de plafonnement.

Il rappelle premièrement (cons. 39), que sur la question des seuils de progressivité de l'impôt, *« le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies ; dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé ; qu'en retenant le chiffre d'affaires des entreprises comme critère de capacité contributive, le législateur n'a commis aucune erreur manifeste d'appréciation ; »*.

Deuxièmement, alors que concrètement, le dispositif de plafonnement institué pouvait entraîner deux entreprises redevables théoriquement d'une CVAE d'un montant identique à acquitter des cotisations d'un montant très différent dès lors que, pour l'une d'entre elles, la valeur ajoutée représenterait une part plus importante de son chiffre d'affaires, le juge considère (cons. 42) qu'une telle différence de traitement se justifie par la volonté du *législateur de « prendre en considération la situation particulière des activités à forte intensité de main-d'œuvre »* .

En outre, sur l'argument des requérants relatif aux conséquences discriminatoires de *l'absence de consolidation générale du chiffre d'affaires*, que le dispositif dit " anti-abus " ne corrigerait pas véritablement, le juge choisit de ne pas répondre directement au regard du principe d'égalité, mais plutôt sur l'absence de contrariété *« au principe constitutionnel d'autonomie financière des collectivités territoriales »* , considérant ainsi (cons.46), de manière presque accessoire, que la disposition contestée *« ne porte pas atteinte au principe d'égalité devant l'impôt »* mais sans pour autant en préciser la justification.

Enfin, concernant la création de l'imposition forfaitaire des entreprises de réseaux (IFER), les requérants faisaient valoir à juste titre, qu'elle conduisait pour les secteurs économiques concernés à une reprise d'une partie des gains liés à la réforme de la taxe professionnelle, et donc à une rupture d'égalité entre les entreprises de ces secteurs, et l'ensemble des autres entreprises. Or, après avoir rappelé (cons.72) *« que, si l'article 13 de la Déclaration de 1789 n'interdit pas de faire supporter des charges particulières à certaines catégories de personnes pour un motif d'intérêt »*

*général, il ne doit pas en résulter de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »*, le Conseil considère (cons.73) *« qu'à la suite du remplacement de la taxe professionnelle par la contribution économique territoriale, le législateur a entendu préserver les ressources des collectivités territoriales en soumettant les entreprises de réseaux à cette nouvelle imposition forfaitaire ; qu'eu égard au domaine d'activité de ces entreprises, de leurs conditions d'exercice et de leur implantation sur l'ensemble du territoire, il n'a pas créé de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; »* Ce faisant, il renouvelle les conséquences discutables de son appréciation portée en 1998 pour valider l'inégalité de traitement entre les BNC de plus ou moins 5 salariés, selon laquelle l'absence de bénéfice tiré de la réforme n'est pas en soi contraire au principe d'égalité fiscale, en se fondant ici, sur le lien objectif et rationnel entre l'inégalité de traitement constatée, et l'objectif d'intérêt général de préserver les ressources de collectivités territoriales.

En conclusion, l'unique censure pratiquée par le Conseil Constitutionnel a participé au processus de légitimation de cette nouvelle imposition, en servant les intérêts financiers d'une seule catégorie de contribuable, adoptant ainsi, selon certains commentateurs de la décision<sup>15</sup>, une attitude de *« Père Noël »* en offrant *« un vrai bol d'air pour les professionnels libéraux. »* L'auteur observe par ailleurs, que grâce à cette censure, *« le CNB (Conseil national des barreaux) n'aura donc pas à recourir à la question préalable de constitutionnalité, ainsi qu'il l'envisageait. »*, et même s'il regrette que la jurisprudence y perde *« sans doute en intérêt ce que les professionnels concernés gagnent en sérénité »*, il est probable qu'il soit dans l'intérêt direct de la Haute Juridiction elle-même de laver a priori une loi d'une inconstitutionnalité certaine, qui aurait conduit à de nombreux contentieux a posteriori. Il convient de rappeler en effet, que la QPC devait entrer en vigueur trois mois après cette décision, et que les intentions des organismes de défense des intérêts des contribuables professions libérales étaient clairement connues, et se sont confirmées parmi les premières décisions QPC importantes dans le domaine fiscal <sup>16</sup>.

## **B. Censure de la Taxe Carbone: dispositif contraire à l'objectif de la loi**

*Considérant 82:*

*« ... par leur importance, les régimes d'exemption totale institués par l'article 7 de la loi déférée sont contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et créent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».*

Ainsi que le souligne Wanda MASTOR dans son commentaire sous la décision<sup>17</sup>, *« aux motifs économiques développés par le gouvernement, les juges constitutionnels ont répondu dans le strict cadre du droit positif en y ajoutant une conscience « verte » que leur autorise la Charte de l'environnement. »* Cette stricte application du droit positif conduit le juge à censurer l'ensemble du dispositif relatif à la taxe carbone pour inefficacité, sans recourir expressément à l'article 13 de la DDHC, reconnaissant ainsi implicitement la non adaptation du principe d'égalité devant les charges publiques à la fiscalité verte à visée comportementaliste.

<sup>15</sup> *« Quand le Conseil Constitutionnel se fait Père Noël »* Gazette du Palais, 05 janvier 2010 n° 5, P. 9

<sup>16</sup> Décision 2010-24 QPC du 6 août 2010 *« Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres »* (Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral)

<sup>17</sup> Wanda MASTOR *« La contribution carbone à la lumière de la décision du Conseil Constitutionnel du 29 décembre 2009, chronique d'une mort, - et d'une renaissance? - annoncée. »* AJDA 2010 p. 277



## 1. La non adaptation du principe d'égalité devant les charges publiques

Contrairement à la première censure pratiquée en matière de CET, le juge constitutionnel ne s'appuie pas expressément sur l'article 13 de la DDHC pour sanctionner le principe d'égalité devant l'impôt. Dans son considérant 80, il indique que:

*« conformément à 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 assujettis les contribuables »*

et rappelle simplement sa jurisprudence établie en matière fiscale selon laquelle:

*« 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 ; »*

Cette position s'explique par la nature particulière de cette imposition, qui en tant que taxe environnementale, « vise à intégrer le coût des dommages dans le prix du service ou du bien à l'origine du risque de pollution ». Cette taxe se distingue en effet de la fiscalité-ressource destinée à couvrir les charges publiques au sens de l'article 13 de la DDHC. Or, par la simple évocation de « l'esprit de l'article 13 », en recourant dans la fin du considérant 82 à la notion de « rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques », le juge entretient déjà, ainsi que le déplore André BARILARI, ancien Directeur Général des Impôts<sup>18</sup>, une certaine forme de confusion entre « l'impôt comportementaliste et l'impôt ressource ». Pour cet auteur, ce mode de censure pose « la question de la distinction juridique entre ce que nous appellerons la fiscalité de ressources qui répond à la justification de l'impôt posé par l'article 13 de la Déclaration DH (couvrir l'entretien de la force publique et les dépenses d'administration), et les pénalisations et gratifications » uniquement comportementalistes dont relèvent les nouveaux dispositifs écologiques (bonus malus ...). Il en conclut alors que « les dispositifs comportementalistes peuvent être justifiés en matière environnementale, sans recourir à la notion d'imposition, uniquement sur la base de la Charte de l'environnement qui les légitime en posant le principe de la responsabilité personnelle et en décrétant la possibilité d'instituer par la loi des réparations de dommages causés à l'environnement. »

Très certainement conscient de cette difficulté, le Haut Conseil ne prend pas soin d'examiner point par point dans sa décision chacune des exonérations. Ce sont les commentaires de la décision aux Cahiers qui reprendront et développeront les arguments d'ordre économique avancés par le gouvernement pour la délimitation du champ d'imposition de la taxe.

Certains commentateurs de la décision, ainsi que les commentaires aux Cahiers, soulignent que le juge « ne pouvait substituer sa volonté à celle du législateur en se bornant à censurer les régimes d'exceptions », sans se mettre en situation d'être un « législateur positif », en assujettissant des entreprises à la contribution<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> André BARILARI « La contribution carbone et le Conseil constitutionnel : une censure annoncée ? » La Semaine Juridique Edition Générale n°3, 18 Janvier 2010

<sup>19</sup> Xavier MAGNON « De la possibilité d'une contribution carbone. Entre censure constitutionnelle, contraintes issues de l'Union européenne et concurrence internationale » Droit de l'Environnement 2010, n°180, p.219

## 2. L'inefficacité de la loi

De manière très pragmatique, le Conseil dessine tout d'abord les contours de cette taxe, son tarif et son champ d'application, défini a contrario par ses exonérations et limitations précisément énumérées dans le considérant 78: « *que sont totalement exonérées de contribution carbone*

- *les émissions des centrales thermiques produisant de l'électricité,*
- *les émissions des mille dix-huit sites industriels les plus polluants, tels que les raffineries, cimenteries, cokeries et verreries,*
- *les émissions des secteurs de l'industrie chimique utilisant de manière intensive de l'énergie,*
- *les émissions des produits destinés à un double usage,*
- *les émissions des produits énergétiques utilisés en autoconsommation d'électricité,*
- *les émissions du transport aérien et celles du transport public routier de voyageurs ;*
- *que sont taxées à taux réduit les émissions dues aux activités agricoles ou de pêche, au transport routier de marchandises et au transport maritime ; »*

Dans un deuxième temps, le Conseil réaffirme solennellement la valeur constitutionnelle de la *Charte pour l'Environnement*, et notamment son *article 4* par lequel « *toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi* ».

Enfin, faisant preuve d'un effort de pédagogie rarement égalé, le Haut Conseil, démontre « *scientifiquement* » l'inefficacité de la loi au regard de l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique. Après un examen rapide des justifications éventuelles de certaines exonérations (reprises et longuement détaillées dans les commentaires aux Cahiers), le juge considère (cons.82):

« *qu'en conséquence, 93 % des émissions de dioxyde de carbone d'origine industrielle, hors carburant, seront totalement exonérées de contribution carbone ; que les activités assujetties à la contribution carbone représenteront moins de la moitié de la totalité des émissions de gaz à effet de serre ; que la contribution carbone portera essentiellement sur les carburants et les produits de chauffage qui ne sont que l'une des sources d'émission de dioxyde de carbone* ».

Ceci lui permettant de parvenir à la conclusion que le dispositif n'est pas seulement en inadéquation avec les objectifs, comme l'était le dispositif de « l'éco-taxe » en 2000<sup>20</sup>, mais que:

« *par leur importance, les régimes d'exemption totale institués par l'article 7 de la loi déferée sont **contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique** et créent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* ».

Et pour éviter tout risque de mal entendu avec l'opinion publique, le communiqué de presse de la décision, appuyé des commentaires aux Cahiers précisent encore que:

« *Ces exemptions conduisent à ce que 93 % des émissions industrielles de dioxyde de carbone soient totalement exonérées de la contribution carbone. Il en va notamment ainsi du fait de l'exonération totale des mille dix-huit sites industriels les plus polluants ... Seront ainsi totalement exonérées de taxe 100 % des émissions de nombreuses branches : sidérurgie, chaux, ciment, tuile et brique, verre... 100 % du transport aérien sera de même exonéré alors que c'est le mode de transport qui engendre la plus grande*

---

20 Décision n° 2000-441 DC du 28/12/2000 « *Loi de finances rectificative pour 2000* »

*quantité d'émission de dioxyde de carbone par passager au kilomètre et par tonne de fret au kilomètre. Au total, les activités assujetties à la contribution carbone ne représentaient qu'environ 48 % des émissions totales de gaz à effet de serre dans notre pays. Avec toutes ces exonérations, la contribution carbone était donc avant tout une taxe additionnelle sur les carburants qui auraient produit, à eux seuls, plus de la moitié du rendement hors taxe de celle-ci (essence : 496 millions d'euros, diesel : 1 128 millions d'euros, diesel professionnel : 663 millions d'euros). Le solde de la contribution carbone était surtout une taxe sur le chauffage. Ce solde porte sur le fioul domestique (753 millions d'euros) et le gaz (922 millions d'euros). »*

Ce contrôle de nature « qualitatif » mobilise des principes similaires à ceux invoqués dans la **décision n° 2000-441**, censurant l'extension du champ d'application de la taxe générale sur les activités polluantes. Après avoir rappelé « *que 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* », le juge a considéré en 2000 « *qu'en raison de la nature des sources de production de l'électricité en France, la consommation d'énergie contribue très faiblement au rejet de gaz carbonique et permet, par substitution à celle des produits énergétiques fossiles, de lutter contre « l'effet de serre » ... et que, pour cette raison, « Les différences de traitement qui résulteraient de l'application de la loi ne sont pas **en rapport avec l'objectif** que s'est assigné le législateur* » de la lutte contre l'effet de serre. Ainsi, c'est donc en fonction de **l'absence d'adéquation des dispositions critiquées à la poursuite de cet objectif d'intérêt général** qu'en 2000, le Conseil a répondu aux griefs tirés de la rupture de l'égalité devant l'impôt.

Neuf ans plus tard, cette censure de la taxe carbone va au-delà de la contrariété avec le principe d'égalité devant les charges publiques, en s'engageant dans une analyse plus affinée de l'adéquation des moyens aux enjeux, comme il l'avait déjà mis en œuvre en 2002<sup>21</sup> et 2003<sup>22</sup> concernant la taxe sur les « prospectus ». Dans cette dernière décision en 2003, il est intéressant de constater au demeurant, que le Conseil n'a pas cherché à éviter de se comporter en « législateur positif », puisqu'en déclarant contraires à la Constitution tous « *les mots " non nominatifs "* » des dispositions de la loi déferée afin de censurer la « *différence de traitement injustifiée au regard de l'objectif poursuivi* », il a été conduit à étendre, de fait, le champ d'imposition de cette taxe.

Par ce contrôle « renforcé » le juge constitutionnel prolonge un raisonnement de type « conséquentialiste ». Dans sa chronique de jurisprudence constitutionnelle de l'année 2007<sup>23</sup>, concernant la **décision n° 2007-555 du 16 août 2007 sur la loi TEPA**, Dominique ROUSSEAU relève que le juge, après avoir confirmé les exigences de rationalité, d'objectivité et de conformité au but de la loi pour valider l'octroi d'un avantage fiscal, requiert en plus, que cet avantage « *ne soit pas hors de proportion avec l'effet incitatif attendu* ». Ainsi, le Conseil fait des conséquences de l'ampleur des exonérations accordées un critère de sa constitutionnalité : ou sa performance incitative est « bonne » et l'inégalité de traitement fiscal sera validée, ou elle est « mauvaise » et l'inégalité sera sanctionnée.

21 Décision n° 2002-464 DC du 27/12/2002 « *Loi de Finances pour 2003* », cons. 57

22 Décision n° 2003-488 DC du 29/12/2003 « *Loi de Finances Rectificative pour 2003* », cons. 11 et 12

23 Dominique ROUSSEAU « *Chronique de jurisprudence constitutionnelle 2007* », Revue du droit public et de la science politique en France et à l'Étranger, n° 1, P. 313

En censurant l'intégralité de la Contribution Carbone, le Haut Conseil veut démontrer le jugement négatif qu'il tire de son appréciation de la qualité du dispositif qui lui est déféré.

L'art 2 de la loi Grenelle I annonçait la création d'une contribution, qui portait le nom de « contribution climat-énergie ». L'accent était mis ainsi sur l'aspect incitatif et non « punitif » de la nouvelle taxe, visant à « encourager les comportements sobres en carbone et en énergie » en alimentant des ressources financières pour engager des politiques publiques destinées à réduire la production de CO<sub>2</sub> (énergies renouvelables par exemple). Dans cet objectif, le juge a considéré que, si le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux, c'est à la condition que « l'avantage fiscal consenti ne soit pas hors de proportion avec l'effet incitatif attendu ». En l'occurrence, l'ampleur des exemptions de la taxe carbone la rendait « contraire » à l'objectif. L'ensemble du dispositif est censurée pour « inefficacité incitative » avérée.

Ce contrôle de proportionnalité maximum du caractère incitatif n'est pourtant pas une caractéristique de toute la fiscalité à visée comportementale. En effet, lors de la mise en place de « dépenses fiscales », ayant le même objectif incitatif (réductions ou crédits d'impôts destinées à développer le logement social, encourager la stabilité du capital des entreprises, zones franches, crédit d'impôt recherche<sup>24</sup> etc..), ou également dans le domaine environnemental, pour la réduction des gaz à effets de serre: « bonus-malus », l'énergie solaires, éolienne, pour les pompes à chaleur et chaudières à condensation... l'efficacité de la mesure n'est hélas pas toujours un critère de validité pour le juge constitutionnel. Sur ce type d'avantages fiscaux, en dehors de la fiscalité ressource « verte », la disproportion avec l'effet incitatif attendu n'a jamais été contrôlée par le Conseil. Ainsi, en raison de l'idéologie selon laquelle l'impôt est un « mal nécessaire », l'obligation d'efficacité environnementale serait pour l'instant une condition de constitutionnalité que le juge n'impose que pour l'extension ou la création éventuelle d'une ressource publique écologique supplémentaire, et alors même que techniquement le terme de « dépense fiscale » est abusif concernant ces avantages fiscaux qui sont en réalité une perte de ressource fiscale pour l'Etat.

En conclusion, parce-que pour de nombreux observateurs et « pour une partie de la classe politique, le Conseil constitutionnel a peut-être juridiquement raison, mais politiquement et économiquement tort »<sup>25</sup>, il convient de s'interroger sur les conséquences de justices réellement impactées par le Droit produit par cette décision du Conseil Constitutionnel, pour confirmer ou infirmer le pressentiment d'injustice à l'annonce de la décision.

---

24 Voir l'analyse de Henri AUDIER « *Crédit d'Impôt Recherche et mensonge d'Etat* », dans « *L'Appel des appels* », Editions Mille et Une Nuits, 2009

25 Wanda MASTOR, article précité

## **II. L'injustice des conséquences du Droit produit par la décision, au sens de la NYAYA**

Selon une Idée de Justice centrée non sur les dispositifs, mais sur les conséquences, Amartya SEN<sup>26</sup> soutient la thèse qu'en travaillant à corriger les injustices flagrantes c'est la Justice Globale même qui s'en trouve renforcée, et nous invite à identifier ce type d'injustices réparables grâce à un raisonnement appuyé sur la notion de « capacités ». Afin de permettre de juger en quoi, les conséquences du Droit produit par cette décision sont « bonnes » ou « mauvaises » en terme de réalisations, il convient de suivre un raisonnement fondé sur la notion de performance publique, qui déterminera le degré d'efficacité de cette double censure, pour une autre idée de la justice que celle du seul droit positif. Ainsi, en cohérence avec la conception anglosaxonne du Droit comme contre pouvoirs<sup>27</sup>, le sens de justice de cette décision sera déterminé par la résultante de la combinaison des trois facteurs d'efficacité, à savoir les circonstances (les moyens), les conséquences (les résultats) et les Exigences de Haute Nécessité Démocratique (les Objectifs). En application de ce type de raisonnement basé sur une recherche de « plus » de Justice, il est confirmé que la double censure opérée dans cette décision impacte négativement l'Idée de Justice, dans la mesure où, la première censure préserve les conséquences injustes de la loi (A), alors que la seconde annihile les effets bénéfiques potentiels de la loi (B), l'ensemble de la décision participant, par la nature fiscale des dispositions censurées, au phénomène de perte de sens de l'impôt (C).

### **A. L'injustice de la préservation des conséquences injustes de la loi: la validation de la CET**

Parce-que « Toucher à la taxe professionnelle, c'est toucher à la forme de l'Etat, à la question de la dévolution du pouvoir, aux libertés locales<sup>28</sup> », les conséquences de la décision de valider l'ensemble du dispositif de suppression de la taxe professionnelle, sous couvert d'une censure minimaliste, impactent négativement le sens de justice, en préservant les effets injustes du dispositif qui fragilise le principe de libre administration des collectivités territoriales, pour un motif d'intérêt général qui reste insaisissable.

#### **1. La fragilisation du principe de libre administration des collectivités territoriales par la non reconnaissance du principe de leur autonomie fiscale**

La décentralisation amorcée en 1982 et poursuivie par un transfert supplémentaire de compétences en 2003 et 2004 est fondée sur l'autonomie financière et le parfait équilibre budgétaire des collectivités locales. L'exercice des responsabilités dans l'action politique locale ne peut s'exercer qu'au moyen d'un degré minimum d'autonomie financière pour les collectivités territoriales. La Constitution française consacre cette nécessité dans son article 72-2.

Or, réaffirmant les intentions du Gouvernement de remplacer la taxe professionnelle pour préserver le financement des collectivités territoriales, la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi indiquait que: « *L'autre souci de votre commission des finances consiste à encadrer la « mise entre parenthèses » de la règle d'autonomie financière pour sécuriser constitutionnellement la réforme. En 2010, l'Etat versera exceptionnellement environ 31 milliards*

<sup>26</sup> Amartya SEN « *L'Idée de Justice* », précité

<sup>27</sup> Jacques COMMAILLE « *Les vertus politiques du droit. Mythes et réalités* »; Revue Droit et Société, 76/2010

<sup>28</sup> Wanda MASTOR, article précité,

*d'euros aux collectivités territoriales pour compenser la disparition de la taxe professionnelle. C'est donc une « entorse » au principe d'autonomie financière prévu par la loi organique du 29 juillet 2004, prise en application de l'article 72-2 de la Constitution, qui ne peut être acceptée par le Conseil constitutionnel que si le texte prévoit également, dès aujourd'hui, le principe, voire les modalités, d'un retour au respect de la règle constitutionnelle d'autonomie financière. Ne voter que la disparition de la taxe professionnelle, sans rien prévoir pour garantir le retour, à partir de 2011, au respect du principe d'autonomie financière des collectivités territoriales, ferait peser un **grand risque de censure de la loi si elle était déférée au Conseil constitutionnel** »*

Malgré la clarté de l'intention du législateur de contrevenir à cette norme constitutionnelle, le juge de 2009 ne retiendra pas ce moyen de censure. Après avoir rappelé l'inexistence d'un principe constitutionnel d'autonomie fiscale des collectivités territoriales (Cons.64):

*« Considérant, enfin, qu'il ne résulte ni de l'article 72-2 de la Constitution ni d'aucune autre disposition constitutionnelle que les collectivités territoriales bénéficient d'une autonomie fiscale ; que, dès lors, le grief tiré de ce que les régions perdraient le pouvoir de fixer le taux d'une de leurs ressources fiscales est inopérant » ;*

le Conseil se prononce ensuite, sur leur taux d'autonomie financière, c'est à dire sur le maintien de la part déterminante de leurs ressources propres. Il rappelle notamment (cons.75):

*« qu'aux termes du troisième alinéa de l'article 72-2 de la Constitution : " Les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources ».*

Puis, dans le même considérant, il rappelle également que:

*« La loi organique fixe les conditions dans lesquelles cette règle est mise en œuvre; qu'aux termes du troisième alinéa de l'article L.O. 1114-3 du code général des collectivités territoriales, pour chacune des catégories de collectivités territoriales définies à l'article L.O. 1114-1 du même code: la part des ressources propres ne peut être inférieure au niveau constaté au titre de l'année 2003 »,*

pour conclure à la conformité de la loi à ces dispositions en considérant (cons.76):

*« qu'il ne ressort pas des éléments fournis au Conseil constitutionnel que l'instauration de la contribution économique territoriale portera la part des ressources propres de chaque catégorie de collectivités territoriales à un niveau inférieur à celui de 2003 ».*

En acceptant de se référer au seuil historique de 2003 pour définir la part des ressources propres, le Haut Conseil exerce un contrôle minimum de la constitutionnalité de la loi au regard du principe énoncé par l'article 72-2 de la constitution. Le libellé de L.O. 1114-3 du code général des collectivités territoriales faisant référence à ce seuil, est lui même la conséquence juridiquement difficilement explicable d'une précédente décision du Conseil,<sup>29</sup> dans laquelle il censurait pour non conformité au principe de clarté, une des deux conditions pourtant cumulatives, de définition de la part déterminante, en raison de son caractère tautologique et de sa portée normative incertaine.

Déjà, dans sa **décision n° 2005-530 sur la Loi de Finances pour 2006**, le juge avait renouvelé (cons.96), au sujet de la réforme du plafonnement de taxe professionnelle, son refus de principe de sanctionner « l'atteinte au caractère déterminant de la part des ressources propres d'une catégorie de collectivités territoriales », en estimant (cons.97) que: « l'article contesté n'emportera

---

29 Décision n° 2004-500 DC du 29/07/2004 « loi organique relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales » (cons 15)

*pas, de son seul fait, des conséquences d'une ampleur telle que le degré d'autonomie financière d'une catégorie de collectivités territoriales se dégradera dans une proportion incompatible avec la règle fixée par l'article L.O. 1114-3 »*

Il indiquait toutefois, que si le rapport annuel transmis par le Gouvernement au Parlement précisant pour chaque catégorie de collectivités territoriales, la part des ressources propres dans l'ensemble des ressources ainsi que ses modalités de calcul et son évolution indiquait que, « *pour une catégorie de collectivités territoriales, la part des ressources propres ne répond pas aux règles fixées à l'article L.O. 1114-3, les dispositions nécessaires sont arrêtées, au plus tard, par une loi de finances pour la deuxième année suivant celle où ce constat a été fait* », en précisant ainsi clairement à l'attention du pouvoir politique (cons. 98), que: « *si, au vu de ce rapport, il apparaissait que, en raison de l'évolution des circonstances, et notamment par l'effet de l'article contesté, éventuellement conjugué à d'autres causes, la part des ressources propres dans l'ensemble des ressources d'une catégorie de collectivités territoriales devenait inférieure au seuil minimal déterminé par l'article L.O. 1114-3 du code général des collectivités territoriales,* » et que, par conséquent (cons.99), « *la mesure contestée entravait la gestion d'une collectivité territoriale au point de porter à sa libre administration une atteinte d'une gravité telle que serait méconnu l'article 72 de la Constitution, il appartiendrait aux pouvoirs publics de prendre les mesures correctrices appropriées ;*»

Aussi, conformément à cette jurisprudence, la décision commentée a donc pour conséquences, non seulement de valider l'« entorse assumée » de la loi de finances pour l'année 2010 au principe d'autonomie financière énoncé à l'article 72-2 de la Constitution, mais également, porte une appréciation très restreinte sur « *l'évolution des circonstances, et notamment par l'effet des dispositions contestées, éventuellement conjugué à d'autres causes* », qui aurait pu impliquer une diminution de la part des ressources propres dans l'ensemble des ressources d'une catégorie de collectivités territoriales, alors que ce phénomène sera confirmé par les études relatives aux effets de la réforme des collectivités locales.<sup>30</sup>

Ce refus des neuf Sages de consacrer la « puissance » du principe d'autonomie fiscale des collectivités territoriales implique en outre, des conséquences négatives de justice au regard de la Haute Nécessité du principe de Responsabilité. Quel est en effet, le degré de responsabilité d'un élu local dont l'action publique est doublement contrainte, d'un côté par les dépenses obligatoires (social, routes, établissements scolaires etc...), et de l'autre, par les recettes disponibles, lorsque leur quotité est imposée par une puissance extérieure, qu'il s'agisse de l'Etat, du constituant financier, de l'Europe ou en définitive, des agences de notation des Etats<sup>31</sup>?

La décentralisation du pouvoir dans les collectivités locales permet pourtant l'indispensable mise en œuvre des responsabilités individuelles et collectives, en plaçant la décision politique au plus proche des conséquences de sa réalisation. Dans leur « Manifeste pour les produits de Haute Nécessité »<sup>32</sup> en 2009, au sujet du grand mouvement social aux Antilles françaises, les auteurs nous rappelaient que la question de la responsabilité est de haute nécessité en ces termes:

*« Le déficit en responsabilités crée amertume, xénophobie, crainte de l'autre, confiance réduite en soi... C'est dans l'irresponsabilité collective que se nichent les blocages persistants dans les négociations actuelles. Et c'est dans la responsabilité que se trouve*

30 Etude dirigée par Gaëtan HUET « *Les ressources des collectivités locales : une vraie chance pour une distribution efficiente des compétences?* » La Semaine Juridique Administration et Collectivités territoriales, n°2, 10/01/2011

31 La Tribune.fr 02/03/2011 « *Standard and Poor's pourraient abaisser les notes portugaise et grecques* »

32 Ernest BRELEUR, Patrick CHAMOISEAU, Serge DOMI, Gérard DELVER, Edouard GLISSAN, Guillaume PIGEARD DE GURBERT, Olivier PORTECOP, Olivier PULVAR, Jean-Claude WILLIAM « *Manifeste pour les produits de Haute Nécessités* », 2009

*l'invention, la souplesse, la créativité, la nécessité de trouver des solutions endogènes praticables. C'est dans la responsabilité que l'échec ou l'impuissance devient un lieu d'expérience véritable et de maturation. C'est en responsabilité que l'on tend plus rapidement et plus positivement vers ce qui relève de l'essentiel, tant dans les luttes que dans les aspirations ou dans les analyses. »*

Reste qu'opportunément, cette sanction d'inconstitutionnalité a minima (par le choix de censurer une disposition secondaire dans l'enjeu global de la loi) qui a permis a contrario, de légitimer a priori la validation de la volonté présidentielle de supprimer de la taxe professionnelle, préserve par le caractère restreint de son contrôle, la possibilité de rétablir la justice constitutionnelle a posteriori. En effet, à l'instar du département des Côtes d'Armor dans la décision **QPC n° 2010-109 du 25/03/2011**<sup>33</sup>, toute collectivité territoriale lésée par cette réforme dans ses marges de manœuvre financières, pourra en application de l'article 61-1 de la Constitution poser la question de la constitutionnalité des autres dispositions de la loi de finances pour 2010 qui n'ont pas fait l'objet de validation expresse par le Conseil. En outre, la jurisprudence du changement de circonstances pourra être invoquée. En effet, si l'année 2010 était une année transitoire dans la mesure où la loi garantissait un financement compensatoire évalué d'après les ressources de la taxe professionnelle de l'année précédente, cela ne sera plus possible en 2011. Les effets directs et immédiats de la suppression de l'impôt le plus rentable pour les ressources des collectivités seront définis quantitativement et qualitativement en terme de perte d'autonomie pour les collectivités locales. Désormais les départements, n'ont plus que l'unique liberté de fixer les taux sur la taxe foncière des propriétés bâties (qui pèse entièrement sur les ménages). Ainsi, alors que les conseils généraux ont en charge toute la politique sociale, ils seront entièrement dépendants du pouvoir national qui désormais va voter le taux de la CVAE dans le cadre de la loi de finances, elle même d'ailleurs peut-être strictement encadrée par les lois cadres organiques, si le projet de loi constitutionnelle relatif à l'équilibre des finances publiques présenté au conseil des ministres du 16 mars 2011 est effectivement adopté...

## **2. L'intérêt général insaisissable du dispositif**

Par l'évocation d'office dans cette décision des deux moyens de censure, la Haute Juridiction, soucieuse de son image non partisane, parvient avec une grande habileté, à valider en douceur, la disparition de l'impôt le plus rentable pour les collectivités territoriales, et ce faisant, elle exécute à la lettre, sans en avoir l'air, la seule volonté du Chef de l'Etat. Or, à l'examen des conséquences de l'exécution de la loi de finances pour 2010 validée par cette décision, la question se pose toujours de comprendre, le motif d'intérêt général animant la volonté du pouvoir exécutif de mettre en œuvre ce dispositif, particulièrement au regard de la complexité et de l'inintelligibilité de la loi. Le fait par exemple, que la disposition de la CET censurée n'ait pas été rectifiée spontanément dans le cadre de la réforme de 2009, et ne doive sa disparition effective qu'au contrôle d'office du Conseil sur ce moyen, peut trouver une explication plausible dans le caractère « brouillon » de la loi.

Il n'est en effet pas contestable que cette loi est inintelligible pour le citoyen, que celui-ci soit le représentant d'une entreprise-contribuable, un élu local en charge de définir son budget, ou

---

<sup>33</sup> Décision n° 2010-109 QPC du 25/03/2011 « Département des Côtes d'Armor » (financement de la protection de l'enfance par les départements)



un agent de l'administration fiscale dans l'exercice de ses missions d'assiette et de recouvrement.<sup>34</sup> Ainsi, en contradiction notamment avec l'objectif du législateur d'éviter le développement du contentieux fiscal qu'il a lui-même reconnu d'intérêt général<sup>35</sup>, le Conseil refuse de censurer l'extrême complexité du dispositif de compensation, qui pourrait pourtant être qualifié trivialement d'*usine à gaz*... Ce système mis en place aurait en effet, largement justifié une censure globale, en application de la jurisprudence sanctionnant l'inintelligibilité de la loi conformément à la **décision 2005-530 sur la loi de finances pour 2006**:

*« Considérant qu'en matière fiscale, la loi, lorsqu'elle atteint un niveau de complexité tel qu'elle devient inintelligible pour le citoyen, méconnaît en outre l'article 14 de la Déclaration de 1789, aux termes duquel : " Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».*

Or, invité par les requérants à se prononcer sur la conformité au principe de clarté et d'intelligibilité de la loi, le juge s'est borné à constater (cons 57) que, *« des erreurs rédactionnelles faisaient obstacle à la compréhension de la loi, mais que, toutefois, ... le législateur a opportunément corrigé ces erreurs et rendu ainsi le texte intelligible »*, validant ainsi de manière étonnante la correction des erreurs matérielles contenues dans une loi (loi de finances initiale pour 2010) par le contenu d'une autre loi (la loi de finances rectificative au titre de 2009).

Quel peut donc être dans ces conditions, le « motif d'intérêt général suffisant » exigé par la jurisprudence constitutionnelle<sup>36</sup> pour justifier une telle complexité?

Rappelons tout d'abord, que l'objectif de la loi avancé par le gouvernement n'est pas nouveau: Il s'exprime clairement dans la lettre de Christine Lagarde, ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, en date du 16 octobre 2009 au rapporteur général<sup>37</sup> dans laquelle, *« cet article tend à supprimer définitivement la taxe professionnelle à compter du 1er janvier 2010, conformément à l'engagement pris le 5 février 2009 par le Président de la République, pour qui il s'agit en effet de supprimer « un impôt unique en Europe qui pénalise durement nos entreprises, qui contribue à la lente mais régulière érosion de nos emplois industriels (500.000 emplois perdus en 15 ans) et qui repose sur un principe économiquement absurde : plus une industrie investit en France, plus elle est taxée. »* Ainsi donc, l'intérêt général serait « économique » et fondé sur les vertus prétendues parfaitement bénéfiques de « l'allègement des charges des entreprises ». L'objectif du législateur dans la suppression de cet impôt, serait de rendre les entreprises françaises économiquement plus performantes. De fait, conformément à cette idéologie libérale, la suppression de la taxe professionnelle est la phase ultime d'un processus engagé en 1999, et finalisé dix ans plus tard, qui avait déjà modifié l'assiette de l'imposition, et qui lève les derniers éléments de la base

34 Voir par exemple le dernier imprimé n° 1332-CET-SD diffusé par la DGFIP en avril 2011: « Demande de dégrèvement transitoire de CET pour entreprises imposées d'après le bénéfice réel (art 1647 C quinquièmes B du CGI), dont la CET et l'IFER mis en recouvrement au titre de 2010 seraient supérieurs à la cotisation TP qui aurait été acquittée en l'absence de réforme » sic! Contient 14 tableaux à compléter, 4 annexes et 50 renvois... Un imprimé presque similaire est également prévu pour les contribuables relevant des régimes « micro-entreprises » ou « déclaratif spécial »...

35 Décision n° 88-250 DC du 29/12/1988 « Loi de finances rectificatives pour 1988 »; Décision n°91-298 DC du 24/07/1991, « Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier »; Décision n° 2002-458 DC du 07/02/2002 « Loi organique portant validation de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française ».

36 Décision n° 2003-468 DC du 03/04/2003, « Loi relative à l'élection des conseillers régionaux et des représentants du Parlement européen »; Décision n° 2004-494 DC du 29/04/2004 « Loi relative à la formation professionnelle tout au long de la vie et au dialogue social »

37 Philippe MARINI, Rapporteur au Sénat (Tome II)

d'imposition qui pouvait rendre la taxe « économiquement absurde ».

Cependant, en rappelant l'engagement du Président de la République, la ministre des finances confirme qu'elle entend se placer sur le terrain politique, au service de la volonté présidentielle d'afficher politiquement la suppression de la Taxe professionnelle, qui se trouve être assouvie grâce à la décision du juge constitutionnel.

## **B. L'injustice de l'anéantissement des conséquences bénéfiques potentielles de la loi: la censure intégrale de la taxe carbone**

### **1. Au regard du principe de responsabilité politique**

Le refus de prise de responsabilité politique en matière environnementale engage l'avenir de l'humanité. Rien de moins. Or, La plus grande injustice de cette décision n'est pas d'avoir empêché la création de la taxe carbone telle qu'elle se présentait dans la loi, mais d'avoir permis au pouvoir politique de s'exonérer de sa responsabilité fondamentale.

Alors que tous les commentateurs de cette décision ont voulu croire aux intentions du gouvernement de revoir sa copie<sup>38</sup>, même si certains anticipaient que ce serait techniquement très complexe<sup>39</sup>, à ce jour, la contribution n'est toujours pas créée, et le gouvernement a abandonné l'idée dans l'attente d'une hypothétique taxe européenne, voire internationale...

Ne pouvant soupçonner les Sages d'un défaut de conscience écologique, il convient de s'interroger sur leur stratégie qui ressemble à une partie d'échec qui a échoué parce-que l'adversaire, en l'occurrence le pouvoir politique, n'a pas agit dans « l'esprit du jeu ».

Les règles de ce jeu politique avait encore quelques mois plus tôt été précisées par le Président de la République lui-même, par sa lettre du 25 février 2008 adressée au Premier Président de la Cour de Cassation, dans laquelle il manifestait clairement sa forte désapprobation pour ne pas dire sa colère, contre la **décision n° 2008-562**<sup>40</sup> par laquelle la Haute Juridiction avait censuré le caractère rétroactif des mesures de sécurité de la loi contre la récidive. Par ce geste symbolique fort, le Chef de l'Etat « rappelait à l'ordre » le Conseil Constitutionnel en le désignant comme responsable de son impossibilité à tenir ses promesses électorales. Cette idée s'était en outre déjà manifestée dans l'entourage présidentiel, lors de la censure d'une disposition de la loi TEPA par la **décision 2007-555**.

Dans ce contexte de conflit d'autorité et de confiscation de la volonté politique par l'ultra-personnalisation du pouvoir exécutif, il est raisonnable d'émettre l'hypothèse que par cette décision, le juge constitutionnel ait cherché à tenir son rôle, dans le cadre de la partition que lui avait assigné la conception du Chef de l'Etat de l'exercice du pouvoir.

Souvenons nous du contexte politique dans lequel la taxe carbone a failli être instaurée. La contribution carbone est issue de l'engagement solennel du candidat Sarkozy aux élections présidentielles au pacte écologique de Nicolas Hulot en janvier 2007 « Urgence pour la révolution écologique » au premier rang desquels la lutte contre le réchauffement climatique. Selon les propres termes de son discours: « L'inaction coutera plus cher que l'action » et il faut « donner un coût à la

38 Voir commentaire de Christophe BAUDOIN le 30 décembre 2009 sur le site [www.durable.com](http://www.durable.com)

39 BILLET Philippe « *L'invalidation de la contribution carbone* » Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales n°4 du 25/01/2010

40 Décision n° 2008-562 DC du 21/02/2008 « *Loi relative à la rétention de sûreté et à la déclaration d'irresponsabilité pénale pour cause de trouble mental* »

pollution », ou encore, « bien sûr que la réponse est mondiale mais ça n'enlève rien à l'engagement de notre pays, dans l'économie de marché ». Après son élection, en politique interne, il s'agissait de concrétiser l'engagement formel du Grenelle de l'environnement, exprimé par l'article 2 de la loi du 3 août 2009, dite « Grenelle I » qui plaçait « la lutte contre le changement climatique... au premier rang des priorités. Dans cette perspective, était confirmé l'engagement pris par la France de diviser par quatre ses émissions de gaz à effet de serre entre 1990 et 2050, en réduisant de 3% par an en moyenne les réductions de gaz à effet de serre dans l'atmosphère. » Cet article annonçait la création d'une contribution, qui portait le nom de « contribution climat-énergie » qui visait à « encourager les comportements sobres en carbone et en énergie »...

Si l'impact de la censure de la taxe carbone est retentissant, ce n'est pas seulement en raison de son caractère intégral. Par ce contrôle d'office, la très haute Juridiction a exercé pleinement son pouvoir de justice, dans la mesure de ses moyens relatifs aux circonstances. Ainsi, par un immense effort de pédagogie dans la précision de la motivation de la décision elle-même, dans les commentaires aux Cahiers, ainsi que dans la variété des sujets des articles de doctrine mis en ligne sur le site du Conseil, le juge démontre à tout observateur intéressé, que le projet de loi qui lui était soumis ne permettait pas à la France de tenir la promesse exprimée par la voix de son Président, dans la lutte contre le changement climatique. Cette censure s'analyse comme un pari perdu pour le Conseil: celui de contraindre le gouvernement à revoir sa copie pour ne pas « perdre la face » devant les électeurs. Or, la très mauvaise qualité de la loi présentée, et le complet renoncement de du Chef de l'Etat à la création de cette taxe au lendemain des élections régionales, confirme que les règles du jeu étaient faussées par l'absence de volonté politique.

Tout laisse à penser en revanche que, pour certains des plus gros pollueurs industriels, leur capacité de lobbying contre cette taxe auprès du gouvernement, a atteint ses objectifs. Face à l'impossible conciliation entre les déclarations et les promesses politiques d'une part, et l'opposition catégorique des lobbys industriels et pétroliers d'autre part, le Conseil a peut-être finalement « rendu service » au Chef de l'Etat, selon un phénomène parfaitement décrit par Dominique SCHNAPPER<sup>41</sup>, en vertu duquel « *les négociations entre conseillers avant la séance plénière font appel, d'abord, à des arguments de droit. Mais au cours des discussions sont parfois mobilisées des réflexions sur l'opportunité de la décision: « En réalité, on aide le gouvernement en censurant »* »...

## 2. Au regard de l'urgence climatique et de partage

Au plan international, malgré un retentissant échec en terme de réalisations, le sommet de Copenhague s'est néanmoins traduit a minima par la création d'un fonds international de « financements précoces » destiné à aider les pays les plus pauvres, les plus vulnérables, mais aussi les moins responsables, à s'adapter aux conséquences des changements climatiques, mais aussi à adopter des stratégies de développement sobres en carbone. Ce fond a été fixé à 100 Mds de dollars d'ici à 2020, dont 30 Mds sur les années 2010-2012. La France a promis par la voix du Président de la République le 11 décembre 2009 de contribuer à hauteur de 1,24 Mds d'Euros pour les trois ans à venir, soit 420 M€ par an<sup>42</sup>. Dans l'édition du Monde du 29/03/2011, le coût des catastrophes au cours de la seule année 2010 a été chiffré par une grande compagnie de ré-assurance suisse à 218 Mds de dollars. La contribution carbone, aussi imparfaite soit-elle quant au principe d'égalité devant l'impôt, avec un rendement estimé à 4,5 Mds d'euros<sup>43</sup>, aurait pu servir à alimenter ce fond, et

41 Dominique SCHNAPPER « *Une sociologue au Conseil Constitutionnel* »; Gallimard, 2010, p.275

42 Rapport 2010 du Réseau Action Climat France sur le suivi des promesses de la France en matière de financement sur le changement climatique.

43 Rapport au Sénat Philippe MARINI p. 36

permettre ainsi à la France de tenir ses promesses aux yeux du monde.

Les circonstances, et les objectifs étant précisément définies, les conséquences dommageables de justice sont concrètement démontrées, par l'examen comparatifs de quelques données quantifiées, sur la seule année 2010:

Besoins de financement pour l'atténuation et l'adaptation au changement climatique dans le monde	150 milliards de dollars
Fonds international de « financements précoces » mis en place au sommet de Copenhague	10 milliards de dollars
Promesse de la France de contribuer à ce fond	420 millions d'euros
Coût des catastrophes en 2010	218 milliards de dollars
Rendement financier estimé de la taxe carbone	4, 5 milliards d'euros
Montant du bénéfice réalisé par TOTAL	10 milliards d'Euros
Montant de l'impôt société payé en France par Total <sup>44</sup>	0
Pour Mémoire: Montant du Plan d'aide aux banques en France en 2008 et 2009	40 milliards d'Euros

Ces éléments sont à rapporter au constat du GIEC en 2007, selon lequel, si rien n'est fait, les conséquences du changement climatique entraîneront un milliard de personnes déplacées (20 fois la population française), au nord comme au sud qui vont se retrouver sur les routes obligées de quitter leur lieu d'habitation. L'organisation GREENPEACE<sup>45</sup> rappelle néanmoins que ce n'est pas une fatalité, qu'en 2007, il reste près de 10 ans pour stopper notre consommation de gaz à effet de serre, et inverser la tendance, que le défi est grand, il n'est ni technique, ni économique, il est avant tout politique: Il faut faire les bons choix.

Or, fort de cette connaissance, mais appuyé sur l'argumentaire opportun de la gestion de la crise financière, le gouvernement a mis en place un système dont l'objectif premier était de ne pas pénaliser la compétitivité des entreprises, ni d'atteindre le pouvoir d'achat des ménages, et qui conduisait par conséquent à exonérer 93% des émissions de CO<sub>2</sub>, ainsi que le relève le rapporteur de la loi lui-même. De ce fait, il est incontestable que cette taxe n'aurait eu qu'un effet direct très minime sur l'objectif de réduction des gaz à effet de serre. Néanmoins, la mise en place de cette contribution aurait pu être utilisée comme un « droit-ressource » dans un triple objectif:

- Au plan de la politique internationale, cette taxe devait avoir un « effet diplomatique » selon le mot du rapporteur au Sénat en référence au Sommet de Copenhague.
- En tant que ressource financière, pour le développement des énergies renouvelables et le financement des mesures d'anticipation et d'adaptation au changement climatique, cette taxe devait rapporter 4,5 Mds d'euros par an au budget de l'Etat.
- en tant que ressource sociologique, pour contribuer, même par son imperfection, à

44 [www.marianne2](http://www.marianne2) article Emmanuel Levy 16/03/2011 et [www.lesechos.fr](http://www.lesechos.fr) article de Lucie Robequain du 20/12/2010

45 Site [www.greenpeace.fr](http://www.greenpeace.fr)

l'indispensable dialogue pour la prise de conscience et l'amorce du nécessaire changement des mentalités en faveur des économies d'énergies. Malgré l'absence de résultat tangible, l'importante médiatisation du sommet de Copenhague et de ses enjeux avait permis une importante prise de conscience des opinions publiques sur l'urgence de la lutte contre le réchauffement climatique. En France notamment, rien ne laisse supposer que les citoyens n'étaient pas prêts à consentir de contribuer personnellement à cette nécessité. Encore eut-il fallu que cette contribution financière soit clairement comprise comme étant objective et rationnelle en fonction du but à atteindre de réduction de la consommation de gaz à effet de serre...

Ainsi, au regard de ces deux derniers objectifs, la sanction par le Conseil d'une ou plusieurs ruptures caractérisées d'égalité aurait pu favoriser le consentement de l'opinion publique à cette taxe. Le contrôle de la constitutionnalité du champ d'application de la taxe au regard du principe d'égalité devant l'impôt aurait pu être utilisé au service de l'objectif fondamental de la lutte contre le changement climatique, en s'appuyant sur la teneur des débats dans les travaux préparatoires de la loi dans lesquels, *« la question des exonérations des industries soumises à quotas a donné lieu à des discussions parlementaires empreintes d'une grande vivacité. La joute met en présence deux logiques : une logique économique, incarnée par Christine Lagarde, et une logique sociale incarnée par tous les parlementaires dénonçant la soustraction des entreprises polluantes au champ d'application des redevables. Notre ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi parle de compétitivité, de distorsion de concurrence pendant que les parlementaires - pas seulement de l'opposition - parlent de rupture d'égalité devant l'impôt. »*<sup>46</sup> Remettre en cause la logique économique aurait permis de censurer certains régimes de faveurs non justifiés en faisant droit par exemple aux arguments du sénateur Jacques Muller pour qui, en exonérant les industries soumises aux quotas européens de pollution, *« le gouvernement fait un nouveau cadeau aux entreprises qui jouent aujourd'hui sur le marché des quotas d'émission : elles bénéficient de quotas gratuits et, simultanément, ne sont pas soumises à la contribution carbone. Décidément, madame la ministre, avec vous, ce n'est pas la double peine, c'est le double bonus ! Non seulement le pollueur n'est pas payeur, mais il est même payé ! Quelques jours après la relaxe incompréhensible des dirigeants de Total dans le procès AZF, cette disposition relève de la provocation »*.<sup>47</sup>

S'il est vrai que *« l'appréciation du juge s'exerce dans les limites et les contraintes à l'intérieur desquelles les décisions peuvent être prises »* et que, *« dans tous les cas, sa liberté de choix est limitée par les exigences de l'argumentaire juridique »*<sup>48</sup>, il n'en demeure pas moins vrai, que par le choix de l'argumentaire juridique lui-même, en l'occurrence dans cette décision le choix d'office du Conseil des deux censures pratiquées, la décision des Sages a pour conséquence directe d'influencer très concrètement le sens de justice.

46 Wanda MASTOR, article précité

47 Débats au Sénat, séance du 23 nov. 2009, p. 11145

48 Dominique SCHNAPPER, ouvrage précité, p. 290

## C. L'injustice de la perte de sens de l'impôt

### 1. La notion d'impôt-ressource en démocratie

Dans son ouvrage de Sociologie fiscale paru en 2010, Marc Leroy<sup>49</sup>, démontre que « *la fiscalité est un indicateur essentiel de la légitimité de l'Etat* » et que toute la question est de « *favoriser l'émergence de l'impôt-contribution pour financer légitimement les politiques publiques* ». Il constate que « *la solution de la démocratie parlementaire, où l'impôt est voté par le parlement ne suffit plus* ». Dans un chapitre dédié, l'auteur recense les « *obstacles à la démocratie fiscale* » en décrivant le phénomène de « *mise en scène idéologique des déterminismes de la contrainte des crises du marché globalisé (qui) conduit à une configuration biaisée de l'action publique qui affaiblit la démocratie* ». L'auteur rappelle que les choix opérés par les Etats lors de la crise de 2008, à savoir mobiliser les finances publiques pour soutenir les banques puis relancer l'économie, ont contribué à accroître la dette publique dans des proportions élevées, et qu'ainsi, en l'absence d'autres mesures de régulation sérieuse « *l'importance des deniers publics engagés pour sauver la caste des privilégiés crée une situation qui rappelle le contexte de la Révolution française étudié par Tocqueville*.<sup>50</sup> »

Dans un ouvrage paru en 2008 intitulé « *Après la Démocratie* », le sociologue, démographe et essayiste Emmanuel Todd<sup>51</sup>, réputé pour avoir pronostiqué la chute de l'URSS dès 1976, alerte sur les deux seules voies de sorties possibles après l'effondrement d'un système démocratique: la domination issue de la lutte des classes, ou la domination par l'ethnisation...

Si Marc Leroy se veut rassurant en rappelant que « *les contextes de crises ne conduisent pas toujours à des ruptures radicales* », tout l'objet de sa recherche confirme néanmoins l'urgente nécessité de réhabiliter la qualité des finances publiques, non seulement par la recherche de leur rééquilibrage, mais également par la re-sacralisation des « *deniers publics* », et la revalorisation du droit fiscal comme arme<sup>52</sup> de défense de la démocratie.

### 2. Sous l'ère néolibérale, l'impôt perd sa finalité traditionnelle de ressource démocratique pour devenir une fin en soi, et le droit fiscal une simple règle du jeu

A la fin des années 70, Michel Foucault enseignait au Collège de France<sup>53</sup>, que nous allions entrer dans le 3<sup>ème</sup> âge de la *gouvernementalité*, celui de la « *Raison néolibérale* », qui « *prétend organiser la coexistence entre des volontés libres, non plus en les subsumant sous une souveraineté commune, ni en cherchant à les conformer à une discipline sociale, mais en créant du collectif à partir de l'égoïsme individuel, grâce à cet opérateur universel qu'est le marché, mais plus profondément encore, la compétition*. »<sup>54</sup>

49 Marc LEROY « *L'Impôt, l'Etat et la Société: sociologie fiscale de la démocratie interventionniste* » collection Finances Publiques; Editions ECONOMICA; 2010

50 Alexis de TOCQUEVILLE « *L'Ancien Régime et la Révolution* »

51 Emmanuel TODD « *Après la Démocratie* » FOLIO; 2008

52 Liora ISRAEL « *L'arme du droit* », Paris, Presse Science politiques, 2009

53 Michel FOUCAULT « *Naissance de la biopolitique. Cours au collège de France. 1978-1979* », édition établie sous la Direction de François Ewald et d'Alessandro Fontana, par Michel Senellart, Paris, Gallimard/Seuil, 2004, coll. Hautes Etudes, p.47

54 Antoine GARAPON, « *La Raison du moindre Etat, le néolibéralisme et la justice* », Editions Odile Jacob, 2010

En introduction à son ouvrage « *La Raison du moindre Etat, le néolibéralisme et la justice* » paru en 2010, Antoine Garapon, magistrat et secrétaire général de l'Institut des Hautes Etudes sur la Justice, nous rappelle l'enseignement de Michel Foucault en ces termes:

*« Le marché représente pour les néolibéraux beaucoup plus qu'une régulation du commerce des biens: il accède au statut de mode de gouvernement, ce que Foucault appelait « gouvernementalité »<sup>55</sup>. Le néolibéralisme n'est pas une idéologie qui distingue une sensibilité politique voire partisane, mais une « raison gouvernementale », plus implicite et apte à réunir un consensus beaucoup plus large: c'est bien d'ailleurs ce qui s'est passé dans les dernières années en France comme ailleurs, où l'influence montante du management et la rationalisation des choix budgétaires ont été aussi bien l'oeuvre de la droite que de la gauche.*

*La raison néolibérale est un ensemble composite d'institutions et de représentations, de prescriptions positives et de postulats, qui s'éclairent lorsqu'on les réfère à un discours de vérité. C'est en effet sur cette raison que s'appuie in fine la contrainte du droit.<sup>56</sup> Cette raison peut varier sous les apparences d'un droit qui n'évolue pas ou peu<sup>57</sup>: c'est pourquoi pour la saisir, il ne faut s'arrêter ni au contenu juridique des normes, sur lesquels se concentrent les juristes, ni aux conditions de leur production, qui intéressent les sociologues. Approcher le droit en terme de gouvernementalité invite à un autre exercice qui n'est ni proprement philosophique, ni purement sociologique parce qu'il consiste à retrouver le projet implicite, la cohérence de l'ensemble et la raison sur laquelle s'appuie les règles de droit, ce que François Ewald appelle « la règle de jugement ».<sup>58</sup>*

Ainsi, en raison du lien indéfectible entre l'idée de justice et la pratique de la démocratie, s'interroger, dans le sillage d'Amartya SEN, sur l'idée de justice rendue en matière fiscale par le juge constitutionnel dans sa décision n° 2009-599 dite « taxe carbone », revient à se questionner sur le mauvais ou le bon fonctionnement de notre système démocratique. Il apparaît alors, que la jurisprudence commentée est caractéristique du 3<sup>ème</sup> âge de la justice constitutionnelle fiscale, à savoir, « la raison du moindre Etat », rejoignant ainsi la pensée occidentale contemporaine, parfaitement décrite par Antoine Garapon.

Sous le premier âge de la gouvernementalité, la *Souveraineté*, « *le rôle de la justice est de ramener la paix en réaffirmant la volonté souveraine de réparer majestueusement la loi par l'éclat de son rituel* », et au cours du deuxième âge, la *Discipline*, « *il ne s'agit plus de juger au sens classique, mais de réinsérer et rééduquer* », le juge constitutionnel jugeait de la constitutionnalité a priori des lois de finances, en veillant au respect des règles essentiellement procédurales de finances publiques, afin de contrôler l'autorisation donnée par le peuple souverain à ses représentants, de dépenser l'argent public de la Nation.

Avec la **décision n°78-100 du 29 décembre 1978** sur la loi de finances rectificative pour 1978<sup>59</sup>, la justice constitutionnelle fiscale est entrée dans le 3<sup>ème</sup> âge de la gouvernementalité décrit

55 Michel FOUCAULT, ouvrage précité, p.47

56 Mickael Foessel « *Etat de vigilance. Critique de la banalité sécuritaire* », Lormont, Le Bord de l'Eau, 2010 p.40

57 Selon Foucault, il ne faut pas confondre la forme de la loi (qui est toujours d'interdire ou de contraindre) et sa fonction qui doit être celle de règle du jeu. Cf précité p.266

58 François Ewald « *Pour un positivisme critique: Michel Foucault et la philosophie du droit* », Droits, 1986, n°3 p.139

59 Décision n°78-100 DC du 29 décembre 1978, « *Dernière loi de finances rectificative pour 1978 (prise de*

par Michel Foucault et Antoine Garapon, celui de la « Raison néolibérale ». Dans ses deux premiers considérants, le juge constitutionnel définit les circonstances de la loi:

*« En ce qui concerne l'article 16 de la loi relatif à la prise de participation de l'Etat dans le capital de la société des Avions Marcel Dassault-Breguet-Aviation et à l'affectation de certaines recettes au financement de cette prise de participation »  
« Selon les auteurs de la saisine, cet article comporterait une compensation entre des créances éventuelles et futures de l'Etat sur la société des Avions Marcel Dassault-Breguet-Aviation et la dette résultant pour l'Etat du prix à payer pour l'acquisition d'actions de cette société ; »*

Désormais, « tout acteur est un entrepreneur »<sup>60</sup>, y compris l'Etat, qui participe au capital des entreprises, et devient donc intéressé directement à la valeur de ce capital sur le marché financier.

Pour Michel Foucault, « C'est la démultiplication de la forme « entreprise » à l'intérieur du corps social qui constitue (...) l'enjeu de la politique néolibérale. »<sup>61</sup>

C'est ainsi que, si malgré cette décision de conformité de la CET, l'intérêt général de la loi reste insaisissable, c'est parce-que dans la raison néolibérale, « L'ordre du marché n'a (donc) pas seulement une justification économique, il a également une prétention politique, voire morale, celle de pacifier les rapports humains. La marché espère obtenir des hommes une rationalité, et donc un dépassement des passions, et prétend atteindre par l'intérêt ce que l'Etat voulait imposer par la force. »<sup>62</sup>

En l'occurrence, l'intérêt des représentants de « l'entrepreneur-Etat » dans cette loi de finances qui a régi l'année 2010, est fondé sur la raison néolibérale du moindre Etat en matière fiscale. Dans la volonté d'afficher la suppression de la taxe professionnelle, il s'agit de permettre au sujet entrepreneur, « que l'intervention juridique de l'Etat se borne à lui fournir une règle du jeu qui lui permette de se conduire comme un être rationnel, c'est à dire de maximiser ses fonctions d'utilité... L'économie est un jeu, et l'institution juridique qui encadre l'économie doit être pensée comme une règle du jeu. L'Etat se limite au seul rôle de prestataire de règles pour un jeu économique dont les partenaires sont les entrepreneurs .»<sup>63</sup>

### **3. Le recours aux Exigences de Haute Nécessité Démocratique pour rétablir l'impôt-ressource**

Guidés par la pensée d'Amartya SEN, selon laquelle « Lorsqu'il s'agit de la réalisation de la justice au sens de la NYAYA, on ne juge pas seulement des institutions et des règles, on juge les sociétés elle-même. », il s'agit de questionner le sens de justice qui émerge de cette décision, en rétablissant l'ordre entre les moyens et les fins. Pour ce faire, il convient par le raisonnement public, de délibérer du troisième facteur d'efficience, notion cardinale de la raison néolibérale, en

---

*participation de l'Etat dans la société A.M.D. - BA ; adaptation de la législation sur la T.V.A. à la sixième directive du Conseil des Communautés européennes) »*

60 Antoine GARAPON, ouvrage précité, p.22

61 Michel FOUCAULT, ouvrage précité p.154

62 Antoine GARAPON, ouvrage précité, p. 35

63 Antoine GARAPON, ouvrage précité, p.28



réintroduisant comme objectif, les Exigences de Haute Nécessité Démocratique. Cela peut conduire notamment, pour les délibérations du Conseil Constitutionnel, à questionner « l'intérêt général » de la loi, dans le cadre des opportunités d'évaluation de politiques publiques offertes par la nouvelle gouvernance financière<sup>64</sup>.

\*\*\*

Jean-Paul DELEVOYE, dernier Médiateur de la République, dans son rapport sur l'année 2010 nous alerte sur la perte du sens de l'impôt en ces termes<sup>65</sup>: *« Le rapport des Français à l'impôt est symptomatique de ce délitement de la citoyenneté. Dans l'esprit de beaucoup, l'impôt n'est en effet qu'un prélèvement obligatoire. Il n'est plus compris comme étant un pilier de notre pacte républicain. Le fait d'apporter sa contribution au développement d'une politique de solidarité, pour vivre paisiblement dans un ensemble qui s'appelle une nation, n'est plus une évidence. Celui qui paie l'impôt a l'impression qu'il en paie toujours trop, pour des choses qui ne marchent pas. En même temps, celui qui bénéficie des politiques de solidarité estime qu'il n'en reçoit jamais assez. Il a oublié qu'il bénéficie d'une politique de redistribution parce qu'il est citoyen d'une nation. Cette mécanique qui amène celui qui paie l'impôt à se sentir exploité et celui qui reçoit une aide à se sentir humilié fait du mal à la citoyenneté. On n'est plus dans une République qui porte un projet et qui donne envie aux citoyens de s'y engager. On est dans un supermarché, duquel on a envie de sortir quand on a le sentiment qu'il ponctionne trop notre portefeuille, mais où l'on revient pourtant pour demander de l'aide quand ça ne va pas. Cette fracture entre citoyens et politiques publiques dans le domaine fiscal conduit à un sentiment de dégradation de la justice sociale. Il est donc devenu nécessaire d'éviter, dans la conception et dans l'application de la loi fiscale, tout ce qui peut nuire au consentement à l'impôt. Il faut donc assurer les conditions d'une véritable égalité devant l'impôt, en prenant mieux en compte les situations particulières. Par ses actions de médiation individuelle, le Médiateur de la République participe pleinement à cet effort. »*

La jurisprudence du Conseil Constitutionnel en matière fiscale solidement ancrée sur les deux piliers de légalité, et d'égalité devant l'impôt, participe également pleinement à cet effort dans le sens de l'amélioration du consentement à l'impôt. Mais cela ne suffit pas.

S'interroger sur l'idée de justice dans le droit constitutionnel fiscal, à travers l'exemple de cette décision, au moyen du raisonnement conséquentialiste et comparatiste cher à Amartya SEN, permet d'imaginer une hypothèse de rétablissement de la justice au sens de la NYAYA, en croisant inversement les motifs de censure:

Tout d'abord, par la censure intégrale de tout le dispositif relatif à la suppression de la taxe professionnelle, la nécessité de l'Intérêt Général de la Loi en aurait été rétablie, et par la même le *principe de légalité* renforcé.<sup>66</sup>

Ensuite, en censurant pour motif de rupture caractérisée d'égalité, quelques régimes

64 Michel LASCOMBE « *La Cour des Comptes, le Parlement et le droit budgétaire: le renouveau du contrôle parlementaire à l'issue de la révision du 23 juillet 2008* »; Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME, PUAM 2010

65 Voir le rapport pour l'année 2010 sur le site du Médiateur de la République

66 Atteinte à l'OVC de clarté et d'intelligibilité de la loi non justifiée par l'intérêt général avancé par le législateur (allègement des charges pour améliorer la compétitivité des entreprises). Quel intérêt général dans la suppression d'un impôt et son remplacement par un impôt équivalent ?

d'exemption de la contribution carbone<sup>67</sup>, pour mieux réaffirmer la valeur suprême de la Charte pour l'environnement, la *prise de conscience collective de l'urgence climatique* en aurait été consacrée.

Enfin, au regard des effets bénéfiques qu'une telle décision aurait pu emporter pour la « règle d'or » de l'équilibre des finances publiques, le Droit Constitutionnel ainsi produit aurait encore renforcé le rôle du Conseil Constitutionnel en tant que tiers pouvoir démocratique.

---

67 Par exemple certains types d'industries, ou le transport aérien.