

## Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt

Laurent FONBAUSTIER \*

*Professeur à l'Université de Rennes I*

RÉSUMÉ. — 1. En raison d'un paradoxe, apparent seulement, tenant aux conditions historiques et philosophiques de la naissance du principe d'**égalité** devant l'impôt ainsi qu'aux facteurs complexes (économiques, sociaux, culturels) qui en ont orienté l'évolution, le principe d'égalité fiscale réelle implique une politique d'égalité par l'impôt qui elle-même engendre l'inégalité devant l'impôt. Cette inégalité impose qu'on substitue au terme d'égalité devant l'impôt celui, actuellement plus pertinent, de non-discrimination (injustifiée) devant l'impôt. L'étude, sceptique, pose la question, devant l'étendue et la variété des discriminations permettant d'aménager ou d'affecter le principe d'égalité devant l'impôt, d'un horizon d'objectivité, de la part du juge ou du législateur, dans la détermination des critères susceptibles de fonder les inégalités en droit. Le contrôle jurisprudentiel sur les discriminations législatives en matière fiscale ne réalise-t-il pas une simple substitution organique dans l'appréciation des catégories de contribuables, sans nécessaire garantie de justice ? Au-delà des rapports entre institutions, l'égalité devant l'impôt et les discriminations qu'elle supporte repose l'inactuelle et éternelle question de la **texture ouverte** du droit, et de son incapacité à refléter l'infinie variété des situations de fait.

2. À la différence d'autres déclinaisons du principe d'égalité, le principe d'égalité devant l'impôt fut immédiatement appréhendé comme pouvant s'accompagner, pour son exacte mise en œuvre, de traitements différenciés et de **discriminations** positives (I). Celles-ci ont un fondement textuel aussi ancien que le principe d'égalité devant les charges publiques lui-même, et supposent également une démarche philosophique légitimante (A). Ce double socle a permis l'ouverture d'aménagements variés, admis par la jurisprudence, à l'égalité devant l'impôt (B). La question de leurs limites (II) se pose néanmoins, sur deux plans : la menace d'un **arbitraire** du législateur fiscal ou de l'administration est enrayée par le juge qui encadre les atteintes à l'égalité stricte (A), limitation qui fait alors surgir une question plus structurelle : celle de l'interprétation du principe par le juge et plus généralement du décalage entre la justice fiscale idéale et sa mise en œuvre par le droit (B).

«... Il y a deux manières de mesurer, l'une qui s'applique à la grandeur et à la petitesse considérées dans leur rapport réciproque, et l'autre à ce que doit être la chose que l'on produit. Cette deuxième manière est celle de tous

\* lfonbaustier@wanadoo.fr.

les arts : ce n'est pas sur la quantité, mais sur l'opportunité et la convenance qu'ils se règlent. Il y a pour eux un juste milieu en deçà et au-delà duquel l'œuvre est également imparfaite » (E. Chambry, trad. et notice sur Platon, *Le politique*, Garnier Frères, 1969, p. 152).

## INTRODUCTION

Une relecture cursive des racines philosophiques et historiques du principe d'égalité devant l'impôt, de ses aménagements législatifs et des inflexions jurisprudentielles <sup>1</sup> dont il est l'objet laisse perplexe. Gustave Flaubert, dans son beau *Dictionnaire des idées reçues*, lançait, à la lettre D : « Le droit : on ne sait pas ce que c'est ! » <sup>2</sup>. On serait tenté d'adapter cette formule énigmatique et d'affirmer : « le principe d'égalité devant l'impôt : on ne sait plus ce que c'est ! ». En effet, les distinctions les plus diverses sont élaborées ou utilisées à son propos. L'on a vu naître d'innombrables couples de termes supposés en préciser la signification : égalité en droit ou égalité en fait ; égalité formelle ou réelle ; égalité des chances ou des résultats, ou encore, trio doctrinal fort subtil, égalité devant, dans ou par la loi <sup>3</sup>. On se demande alors au moyen de quel prisme appréhender ce qui semble être, pour reprendre Perelman, une authentique « notion à contenu variable » <sup>4</sup>.

Et pourtant, à la différence des fréquentes déclinaisons de cet élément sacré du triptyque républicain, le principe d'égalité devant la loi fiscale apparaît comme privilégié. Il devrait pouvoir faire l'objet d'une identification relativement précise, puisqu'il prend racine dans des sources autonomes. Certes, lorsqu'on enquête sur son fondement textuel, on remarque qu'il est souvent rattaché, par la doctrine comme par la jurisprudence <sup>5</sup>, au

<sup>1</sup> Cette étude privilégie les jurisprudences administrative et constitutionnelle françaises, qui ont permis les significatives évolutions que l'on sait du principe d'égalité devant l'impôt. Cela n'interdit pas les interventions de la Cour de cassation, qui l'évoque, l'invoque et l'applique également (v. ainsi par ex. et pour ne mentionner qu'une seule année, Cass. Comm., 29 mars 1989, 7 nov. 1989, 27 fév. 1990, 15 mai 1990, 3 juil. 1990, 17 juil. 1990, 7 nov. 1990, 4 déc. 1990, etc.). Quant aux jurisprudences de la Cour européenne des droits de l'Homme (qui à notre connaissance n'a pas encore eu à se prononcer de manière précise sur la conception française de l'égalité devant l'impôt) et de la Cour de Justice des Communautés européennes (apparemment plus favorable que le juge français aux discriminations positives), elles mériteraient de faire l'objet d'une étude spécifique qui, d'un point de vue théorique, aboutirait sans doute à des remarques proches de celles que nous proposons ici.

<sup>2</sup> Gustave Flaubert, *Dictionnaire des idées reçues*, Nizet, 1966, p. 73.

<sup>3</sup> F. Mélin-Soucramanien, *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, Economica, 1997, p. 20.

<sup>4</sup> Ch. Perelman, *Le raisonnable et le déraisonnable en droit : au-delà du positivisme juridique*, LGDJ, 1984, p. 172.

<sup>5</sup> V. Ch. Leben, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant la loi », *RDJ*, 1982, p. 324.

principe plus général d'égalité devant la loi <sup>6</sup>, dont il apparaît comme l'un des corollaires. Ce constat devrait conduire à y voir une application parmi d'autres de ce principe, sans distinction particulière. Mais en resserrant la focale, on découvre que la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen elle-même fait un sort à part au principe d'égalité en matière fiscale <sup>7</sup>, à travers la notion d'égalité devant les charges publiques, mentionnée à l'article 13.

Curieuse impression, finalement : alors que l'égalité devant la loi devait englober toutes les ramifications du principe d'égalité <sup>8</sup>, voilà que, rapportée à l'impôt, elle fait l'objet d'une mention particulière. Que ce trait soit à relier à la place spécifique tenue par les débats sur l'impôt dans le processus révolutionnaire <sup>9</sup> comme au moment des grands travaux juridiques de l'époque <sup>10</sup> fait d'ailleurs peu de doute. Cela pourrait expliquer en partie l'indépendance alors acquise par le principe. Néanmoins, l'on pouvait penser que la philosophie dominante dans laquelle baignait l'égalité <sup>11</sup> aurait une sorte de « d'effet attractif » sur l'égalité devant l'impôt. On aurait pu imaginer, au moins théoriquement, que le principe d'égalité en matière fiscale donnerait lieu à une application mécanique et figée, niant toute forme de « privilège » <sup>12</sup>. Et de surcroît, accompagnant le mouvement d'écriture constitutionnelle, un souci, d'inspiration rationaliste, de clarté et d'unité pouvait conduire à une mise en œuvre homogène du principe d'égalité *devant* les charges publiques <sup>13</sup>.

Or, en dépit d'un ferme attachement à une égalité stricte, arithmétique pourrait-on dire, la conception du principe d'égalité devant l'impôt a instantanément pris une autre voie. Il perdit de son souffle philosophique <sup>14</sup> pour subir la rude contingence des facteurs

<sup>6</sup> La Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen dispose en effet : « Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits » (article 1er) ; « Elle [la loi] doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » (article 6).

<sup>7</sup> M.-C. Bergerès, « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », *RDF*, 2000, n° 13, p. 551.

<sup>8</sup> L. Philip, *Droit fiscal constitutionnel*, Economica « Finances publiques », 1990, p. 14.

<sup>9</sup> J. Belin, « Le principe d'égalité devant les charges publiques à l'époque révolutionnaire et son influence sur la jurisprudence administrative moderne », *RDP*, 1934, p. 13.

<sup>10</sup> Nous renvoyons ici à la magistrale analyse d'ensemble de S. Rials, *La déclaration de l'homme et du citoyen, op. cit.*, ainsi qu'aux nombreux textes qui y figurent (pp. 475-749).

<sup>11</sup> Not. aux articles 1er et 6 de la Déclaration.

<sup>12</sup> En ce sens, nous pensons à certaines des idées de Calonne sur l'unification et la simplification des impôts à l'aube de la Révolution, ou à Mounier refusant les faveurs et les exemptions, dans son *Projet de déclaration* du 27 juillet 1789, et même encore à certains cahiers du Tiers (v. S. Rials, *La déclaration des droits de l'homme et du citoyen, ibid.*, p. 116, 635, 639, 727, et les remarques d'O. Jouanjan, *Le principe d'égalité devant la loi en droit allemand*, Economica, 1992, p. 36-37).

<sup>13</sup> Sur la manière dont on a pu concevoir l'égalité stricte sous la Révolution, v. le passionnant travail de S. Caporal, *L'affirmation du principe d'égalité dans le droit public de la Révolution française : 1789-1799*, Economica « Droit public positif », 1995.

<sup>14</sup> Pour autant que les débats relatifs à l'impôt aient eu alors un grand niveau d'abstraction. Il semble au contraire que la vision pragmatique de l'impôt l'a tout de suite emporté sur d'autres considérations, et ce bien que la constitution de « privilèges » fiscaux, même légitimes, pouvait faire craindre la reconstitution de logiques catégorielles ou corporatistes assez peu goûtée de nombreux révolutionnaires (v. J. Belin, « Le principe d'égalité devant les charges publiques... », *op. cit.*, p. 15-16).

de tous ordres qui s'accumulèrent<sup>15</sup>. Il est très vite apparu comme un instrument de redistribution financière et un énergique moyen d'action politique. Le législateur fiscal (épris de justice) comme les autorités administratives (soucieuses d'efficacité) ont rapidement admis qu'il pouvait faire l'objet d'assouplissements et s'accommoder de nuances : bref, en matière d'impôt, des différences de traitement pouvaient se concevoir. L'idée est lâchée ! Consubstantielle à l'affirmation du principe, on retrouve donc celle de discrimination<sup>16</sup>, et l'on pressent alors ce qui n'est qu'un apparent paradoxe : dans le monde de la fiscalité, l'aspiration à une égalité « de fait » impose (si l'on nous permet l'expression) l'inégalité « en droit », autrement dit des lois différentes ou, si l'on préfère, une différenciation par la loi<sup>17</sup>.

La législation et la jurisprudence, depuis deux siècles et pour s'en tenir à la France, en attribuant au principe d'égalité devant l'impôt des significations renouvelées, ont mis en exergue une expression que l'on peut également rencontrer, selon des modalités différentes, dans toutes les démocraties libérales<sup>18</sup>. Il s'agit, on l'aura compris, de la « différence de traitement » entre les contribuables, dans une approche raisonnée de ce qui rend possible une discrimination en ce domaine<sup>19</sup>.

C'est à cette notion courbe de discrimination que l'on souhaiterait consacrer cette brève étude, qui insistera sur le principe d'égalité devant l'impôt considéré comme principe à texture ouverte<sup>20</sup>. Les différenciations en matière fiscale, loin de n'être que des

<sup>15</sup> J. Belin, *ibid.*, p. 10. Pour une synthèse de l'esprit dans lequel fut adopté l'article 13 de la Déclaration, v. évidemment S. Rials, *La déclaration des droits de l'homme et du citoyen*, *op. cit.*, not. p. 344-350 ; et, vieilli mais utile, G. Jouët, *De l'évolution de l'idée d'égalité dans le droit public français*, Rousseau, 1909, not. p. 121 et s.

<sup>16</sup> Souvent considérée de manière péjorative au pays de l'égalité stricte, la discrimination peut cependant être provisoirement définie ainsi : mesure de « différenciation juridique de traitement, créée de manière temporaire, dont l'autorité normative affirme expressément qu'elle a pour but de favoriser une catégorie déterminée de personnes physiques ou morales au détriment d'une autre afin de compenser une inégalité de fait préexistant entre elles » (F. Mélin-Soucramanien, « Les adaptations du principe d'égalité à la diversité des territoires », *RFDA*, 1997, n° 5, p. 911).

<sup>17</sup> J. Buisson, « Principe d'égalité et discriminations positives », *RFFP*, 1998, n° 63, p. 38 ; F. Luchaire, *La protection constitutionnelle des droits et des libertés*, Economica, 1987, p. 256 ; L. Philip, *Droit fiscal constitutionnel*, *op. cit.*, p. 15. « Traiter également des situations inégales, est-ce respecter, de l'égalité, autre chose qu'une forme extérieure ? » (J. Rivero, « Rapport sur les notions d'égalité et de discrimination en droit public français », dans *Travaux de l'Association Henri Capitan*, Dalloz, 1961-62, t. XIV, p. 350).

<sup>18</sup> Pour quelques pistes concernant la manière dont la différence de traitement devant l'impôt est envisagée en Europe, v. par ex. F. Mélin-Soucramanien, « Les adaptations du principe d'égalité à la diversité du territoire », *op. cit.*, pp. 912-915, ainsi que différentes contributions dans Conseil d'État, *Sur le principe d'égalité*, La documentation française, 1998, p. 167-219.

<sup>19</sup> Rousseau pouvait écrire, au tome V de l'*Encyclopédie* (1755) : «... On doit considérer le rapport des quantités, selon lequel, toutes choses égales, celui qui a dix fois plus qu'un autre doit payer dix fois plus que lui » (*Discours sur l'économie politique*, dans *Œuvres politiques*, Bordas « Classiques Garnier », éd. J. Roussel, 1989, p. 145).

<sup>20</sup> V. H. L. A. Hart, *Le concept de droit*, trad. par M. van de Kerchove, Bruxelles, Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, 1976, p. 155-168.

exceptions au principe d'égalité, sont en effet la condition de sa réalisation, ce dont rend compte l'étendue des discriminations possibles (I). Mais simultanément, leur étendue et leur encadrement posent la question de la possible dénaturation du principe, du point de vue de la justice de l'impôt, ce dont témoignent, dans le registre de l'être comme du devoir-être, les limites apparentes à sa mise en œuvre (II).

### I. — L'ÉTENDUE DES DISCRIMINATIONS POSSIBLES (LES DIFFÉRENTS VISAGES DU PRINCIPE D'ÉGALITÉ FISCALE)

Tel qu'il est mis en œuvre, le principe d'égalité devant l'impôt, aux multiples visages, donne lieu à une grande variété de traitements différenciés (B) ; plusieurs fondements expliquent ces discriminations (A).

#### A.— *Les fondements du traitement différencié face à l'impôt*

Parmi les éléments de justification d'une égalité aménagée devant l'impôt, on rencontre, à côté de fondements textuels précis (1), une nébuleuse de courants philosophiques et politiques qu'on se contentera ici d'évoquer (2).

#### 1.— Les fondements textuels

• Précisons tout d'abord, négativement, qu'en ce qui concerne l'égalité devant la loi, la Constitution de la V<sup>e</sup> République n'interdit que les discriminations fondées sur l'origine, la race ou la croyance<sup>21</sup>. Cela semble *a contrario* pouvoir autoriser les discriminations fiscales prenant appui sur d'autres critères<sup>22</sup>. Par ailleurs, lorsque l'article 6 de la DDHC prône une égalité formelle, en disposant que la loi est la même pour tous, il est précisé que cela ne vaut que pour la loi qui protège ou qui punit. Or, la loi fiscale n'apparaît ni particulièrement protectrice, ni spécialement punitive<sup>23</sup>, elle est d'une autre nature<sup>24</sup> et semble une fois encore pouvoir s'accommoder d'une lecture moins

<sup>21</sup> Constitution du 4 octobre 1958, article 1er : « La France est une République indivisible, laïque, démocratique et sociale. Elle assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race ou de religion. Elle respecte toutes les croyances ». En comparaison, l'autre élément du bloc de constitutionnalité qu'est l'article 1er de la Déclaration du 26 août 1789 paraît à la fois plus et moins restrictif (« Les distinctions ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune »).

<sup>22</sup> Ce qui n'implique pas que toute discrimination opérée sur le fondement d'autres critères peut être admise (en ce sens, et à travers la célèbre illustration du chauve, v. G. Vedel, « Doctrine et jurisprudence constitutionnelle », *RDP*, 1989, n° 1, p. 14).

<sup>23</sup> Si elle l'était, l'article 13 serait alors incompatible avec le principe de consentement à l'impôt envisagé à l'article 14 de la même déclaration (sauf à considérer qu'on puisse exiger le consentement à une punition).

<sup>24</sup> Cela explique d'ailleurs les critiques adressées par la doctrine aux décisions se fondant sur l'article 6 pour censurer une discrimination fiscale (L. Philip, *Droit fiscal constitutionnel*, [p. 79-102] L. FONBAUSTIER *Arch. phil. droit* 46 (2002)

homogène. Cette double considération apporte un premier éclairage sur l'orientation spécifique prise par le principe d'égalité devant l'impôt <sup>25</sup>.

• Ensuite et plus positivement, l'article 1<sup>er</sup> de la même déclaration admet que les distinctions sociales (dont la différenciation par l'impôt est assurément une variété) peuvent être fondées sur l'utilité commune, nouvelle lucarne ouverte sur une lecture relativiste du principe. Surtout, l'article 13 DDHC précité offre lui-même d'intéressantes perspectives : « 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* » <sup>26</sup>. Ce texte assure donc le caractère commun de la contribution (interdisant ainsi les impôts particuliers). En autorisant une répartition des impôts adaptée aux possibilités individuelles, il condamne aussi l'égalité numérique et introduit l'idée d'une égalité dans les rapports <sup>27</sup>. Cette précision fondamentale incite d'ailleurs à considérer comme inadéquats tant les décisions juridictionnelles <sup>28</sup> que les commentaires <sup>29</sup> assimilant les discriminations fiscales à des « atteintes » ou à des « exceptions » au principe d'égalité. En toute rigueur en effet, il serait préférable d'y voir une simple application du principe spécifique d'égalité devant les charges publiques, qui tend en effet vers une égalité matérielle et autorise voire impose les différences de traitement <sup>30</sup>. On a d'ailleurs pu interpréter, à juste titre sans doute, l'article 13 comme la première manifestation, aussi ancienne que le principe d'égalité lui-même, du concept de discrimination positive <sup>31</sup>. Il faut dire qu'à l'époque révolutionnaire, l'assimilation entre les charges publiques et l'impôt était fréquente <sup>32</sup>. Ce n'est que progressivement que sont apparues les autres charges publiques non fiscales <sup>33</sup>. Pourquoi finalement la discrimination est-elle textuellement incluse dans le

*op. cit.*, p. 14-15, à propos de la décision Conseil constitutionnel, 73-51 DC, 27 déc. 1973, *Taxation d'office*, RJC I, p. 28).

<sup>25</sup> On reste ainsi dubitatif devant les décisions prenant, parfois implicitement, l'article 6 de la déclaration pour fondement du principe d'égalité devant l'impôt (L. Philip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *Droit fiscal*, 1990, n° 12, p. 464). Pour une nuance, v. Y. Brard, « Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts (à propos de la décision du Conseil constitutionnel n° 97-390 du 19 nov. 1997) », *Dalloz-Sirey*, 1998, n° 4, p. 117.

<sup>26</sup> Nous soulignons.

<sup>27</sup> L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, Dalloz, 8e édition, 1997, p. 81.

<sup>28</sup> Elles ne le font pas directement mais reposent souvent, en filigrane, sur cette idée qu'il faudrait rapporter la relativité du principe d'égalité devant l'impôt à un idéal d'égalité formelle plus général dans lequel il serait englobé, les atteintes devant être analysées comme des exceptions justifiées.

<sup>29</sup> V. J. Buisson, « Principe d'égalité et discriminations positives », *op. cit.*, p. 38.

<sup>30</sup> En ce sens d'ailleurs, v. Conseil constitutionnel, décision n° 2000-442 DC, 28 déc. 2000, *Loi de finances pour 2001*, considérant n° 5.

<sup>31</sup> Conseil d'État, *Sur le principe d'égalité*, *op. cit.*, p. 87 ; G. Calvès, *L'Affirmative Action dans la jurisprudence de la Cour suprême des États-Unis*, LGDJ, 1998, p. 3, note n° 2.

<sup>32</sup> V. G. Morange, « Valeur juridique des principes contenus dans les Déclarations des Droits », *RDJ*, 1945, p. 246.

<sup>33</sup> Sur ce point, v. P. Delvolvé, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, LGDJ, 1969, p. 6 et s.

principe en matière d'imposition plus qu'en d'autres domaines ? Envisageons une hypothèse : à la différence d'un rapport à la loi qui propose (les services publics) ou qui interdit (la loi pénale), la loi fiscale organise un rapport d'une modalité particulière entre les citoyens et les pouvoirs publics, à travers l'exigence d'une « contribution » matérielle. Cette dernière met immédiatement l'accent sur les différences de situations concrètes. En tout état de cause, l'article 13 avait vocation naturelle à devenir un socle pour le législateur fiscal comme pour la jurisprudence<sup>34</sup>. Encore fallait-il qu'une philosophie de l'égalité et une intention politique cultivent ce champ du possible.

## 2. – Les justifications philosophiques

Très brièvement<sup>35</sup> et sans qu'il soit ici besoin d'y insister, les visages idéologiques de l'égalité sont évidemment innombrables et dépendent largement de l'idée dominante que l'on a de la justice fiscale à un moment donné<sup>36</sup> :

- Ronald Dworkin, parmi d'autres auteurs, a bien montré, nous semble-t-il, le rôle indirectement joué par des courants philosophiques aussi différents que l'utilitarisme et le socialisme. Bien que véhiculant des aspirations presque opposées, l'un, une certaine forme de paix sociale, l'autre davantage un idéal de justice, ces idées pouvaient également justifier une redistribution par l'impôt et plus généralement appuyer toutes sortes de discriminations fiscales<sup>37</sup>.

- Une étude poussée accorderait une place particulière aux courants philosophiques actuels qui encouragent les « discriminations positives » (et non plus les discriminations tout court). Ce concept est, dans ses ramifications contemporaines et alors que l'État providence est en crise, le fruit d'un courant de réflexion qui essaie, avec des penseurs comme John Rawls<sup>38</sup>, de repenser l'égalité dans un souci de justice sociale. L'aggravation accélérée des inégalités économiques, sociales et culturelles incite en effet les pouvoirs publics à ne plus se contenter d'une non-discrimination, mais à différencier

<sup>34</sup> C'est vrai par ex. de la jurisprudence constitutionnelle, le Conseil s'appuyant actuellement beaucoup plus souvent sur l'égalité devant les charges publiques que sur l'égalité devant la loi pour fonder l'égalité devant l'impôt (pour quelques statistiques, v. F. Mélin-Soucramanien, *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, op. cit., p. 103).

<sup>35</sup> On ne saurait en effet, par quelques phrases, rendre compte de la multiplicité des courants qui, en philosophie et en économie politiques, influencent les politiques publiques et prônent le passage de l'égalité de droit à une égalité plus réelle et matérielle.

<sup>36</sup> Pour quelques illustrations de l'impact de l'idée de justice fiscale sur la législation, v. H. Isaïa, « La création d'un système d'imposition des revenus », dans H. Isaïa, J. Spindler, coord., *Histoire du droit des finances publiques*, vol. II, *Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité textes à l'appui*, Economica, 1987, p. 29 et s. ; R. Dalla Volta, « La justice dans l'impôt », *RD*, 1896, p. 280 et s.

<sup>37</sup> R. Dworkin, *L'empire du droit*, trad. par Élisabeth Soubrenie, PUF, 1994, not. p. 325 et s.

<sup>38</sup> V. J. Rawls, *Théorie de la justice*, trad. par C. Audard, Éditions du Seuil, 1987, not. p. 131-137.

positivement les droits, jusques et y compris en matière fiscale, en tenant compte des situations réelles des citoyens virtuellement contribuables.

Le cadre juridique des discriminations s'est historiquement combiné avec des réflexions politiques et philosophiques, et cette matrice juridique et philosophique, que l'on pourrait bien sûr détailler, explique partiellement le tournant pris par le principe d'égalité devant l'impôt et la part belle réservée aux discriminations existant sous différentes formes.

### B. — *La variété des aménagements du principe d'égalité devant l'impôt*

La variété des aménagements s'illustre par une jurisprudence fiscale qu'on peut qualifier de compréhensive (1), mais elle se traduit également par des politiques législatives inventives (2).

#### 1. — Une jurisprudence compréhensive

La jurisprudence admet des correctifs à l'égalité stricte devant l'impôt, principalement dans deux directions alternatives<sup>39</sup> qui affinent d'ailleurs les fondements du traitement adapté des contribuables : la différence de situation d'une part, les considérations d'intérêt général d'autre part<sup>40</sup>.

- Les différences de situation. Au sens juridique, l'égalité devant l'impôt s'est transformée en une simple égalité devant la loi d'impôt que l'on peut résumer ainsi : « tous les contribuables qui se trouvent dans la même situation définie par la loi fiscale doivent être soumis au même régime fiscal »<sup>41</sup>. Cela signifie *a contrario* que des contribuables se trouvant dans des situations différentes peuvent faire l'objet d'un traitement fiscal différencié : ainsi est possible, pour rester dans une zone « semi-abstraite », une différenciation des règles fiscales en fonction du statut juridique<sup>42</sup> ou de la nature des activités des diverses catégories de contribuables<sup>43</sup> et même encore en vertu de critères

<sup>39</sup> Conformément d'ailleurs à des solutions classiques élaborées plus généralement à propos du principe d'égalité, par ex. devant la loi ou devant les services publics.

<sup>40</sup> Ces deux versants de l'adaptation du principe d'égalité sont à bien des égards le prolongement et l'actualisation historique des articles 13 (« à raison de leurs facultés respectives » pour les différences de situation) et 1er (« les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune » pour l'intérêt général) de la Déclaration de 1789.

<sup>41</sup> Pour reprendre la formule de L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 83.

<sup>42</sup> Distinction entre personne physique et personne morale (CE, 4 nov. 1996, *Association de défense des sociétés de course des hippodromes de province*, rec. 427), entre personne publique et personne privée, selon la forme de la société (Conseil d'État, 5 mars 1980, *SCP Reuter, Chatenay et Coursin*, RJF, 1980, p. 236).

<sup>43</sup> Conseil constitutionnel, 83-164 DC, 20 déc. 1983, *Perquisitions fiscales*, RJC I, p. 166, considérant n° 7 ; 85-200 DC, 16 janv. 1986, *Cumul emploi-retraite*, RJC I, p. 245, considérant n° 17 ; 84-184 DC, 29 déc. 1984, *Loi de finances pour 1985*, RJC I, p. 212, considérant n° 18 ; v. également les remarques de F. Luchaire, *La protection constitutionnelle des droits et des libertés, op. cit.*, p. 258.

spatio <sup>44</sup>-temporels <sup>45</sup> eux-mêmes infiniment variés. Les différences de situation peuvent d'ailleurs – bien que pas nécessairement – jouer de pair avec l'intérêt général pour justifier une discrimination fiscale.

• L'intérêt général ensuite <sup>46</sup>. S'inspirant notamment de l'article 1<sup>er</sup> de la Déclaration de 1789, les jurisprudences, particulièrement administrative et constitutionnelle <sup>47</sup> d'ailleurs, ont admis les discriminations législatives en matière fiscale, à condition qu'elles soient justifiées par l'intérêt général <sup>48</sup>. Le Conseil d'État, vis-à-vis de l'administration fiscale, admet ainsi généralement que des raisons économiques, politiques ou sociales puissent présenter ce caractère <sup>49</sup>. Le Conseil constitutionnel, lui, reconnaît par exemple dans la lutte contre la fraude fiscale un motif d'intérêt général justifiant une atteinte au principe d'égalité devant l'impôt <sup>50</sup>. Il avalise également l'octroi par le législateur d'avantages fiscaux liés à la création et au développement d'un secteur d'activité concourant à l'intérêt général <sup>51</sup>. Il accepte encore (implicitement) qu'une taxe spécifique sur les boissons alcoolisées puisse être justifiée par le but, d'intérêt général, qu'est la lutte sociale contre l'usage immodéré de boissons alcooliques <sup>52</sup>. Trois remarques très brèves s'imposent ici : tout d'abord, l'intérêt général est évidemment, et sans qu'il soit ici besoin d'y insister, l'une des notions à la fois les plus denses et les plus impalpables de l'histoire du droit public moderne ; ensuite, non seule-

<sup>44</sup> La localisation des contribuables, selon qu'ils se trouvent en Métropole, Outre-mer ou à l'étranger, peut ainsi être prise en compte (Conseil d'État, 28 mars 1997, *Société Baxter et autres*, rec. 115 ; *Bilbao*, 14 déc. 1979, rec. 466 ; 9 avril 1976, *Conseil des parents d'élèves des écoles publiques de la mission universitaire et culturelle française au Maroc*, rec. 192).

<sup>45</sup> En fonction de la durée d'exercice d'une activité ou d'une certaine ancienneté (Conseil constitutionnel, 95-369 DC, 28 déc. 1995, *Loi de finances pour 1996*, rec. 257, considérants n° 7-11), de la date à compter de laquelle sera imposée une activité (Conseil d'État, 22 fév. 1974, *Association des maires de France*, rec. 136), ou d'une exception au principe de non-rétroactivité des lois.

<sup>46</sup> Il apparaît en fait tout à la fois comme un fondement immédiat d'une rupture d'égalité fiscale et comme rattaché aux modalités de sa mise en œuvre.

<sup>47</sup> Hormis quelques adaptations, le Conseil constitutionnel s'est largement inspiré, pour sa jurisprudence sur l'égalité devant l'impôt, des acquis de la jurisprudence administrative (v. F. Miclo, « Le principe d'égalité et la constitutionnalité des lois », *AJDA*, 1982, p. 128 ; F. Mélin-Soucramanien, « Les adaptations du principe d'égalité à la diversité des territoires », *op. cit.*, p. 910).

<sup>48</sup> L. Philip, *Droit fiscal constitutionnel, op. cit.*, p. 39.

<sup>49</sup> V. G. Morange, « Le principe de l'égalité devant l'impôt », *Dalloz*, 1951, chron. XXIV, p. 105.

<sup>50</sup> Conseil constitutionnel, 86-209 DC, 3 juil. 1986, *Loi de finances rectificative pour 1986*, RJC I, p. 266, considérant n° 17. V. L. Philip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *op. cit.*, p. 465-466. Il y a bien ici (et ici seulement) « atteinte au principe d'égalité », dès lors que ce n'est pas la différence de situation, mais l'intérêt général qui justifie la discrimination.

<sup>51</sup> Conseil constitutionnel, *Loi de finances pour 1985*, considérant n° 26 ; v. également L. Philip, *Droit fiscal constitutionnel, op. cit.*, p. 157.

<sup>52</sup> Conseil constitutionnel, 82-152 DC, 14 janv. 1983, *Taxes sur tabacs et alcools*, RJC I, p. 142, considérant n° 8.

ment les juges acceptent que l'intérêt général justifie l'inégalité devant les impositions, mais ils ont souvent eux-mêmes recours à cette justification pour sauver le législateur d'une éventuelle inconstitutionnalité ou l'administration d'une problématique illégalité<sup>53</sup>. Il importe enfin de préciser que, par contraste avec l'adaptation de la loi fiscale aux différences de situations (qui suppose une relation entre ladite situation et la discrimination), l'invocation de l'intérêt général pourrait n'avoir qu'un lien beaucoup plus lâche avec leur position effective.

- Globalement donc, et à quelques nuances près d'ailleurs grandissantes<sup>54</sup>, l'attitude jurisprudentielle apparaît libérale<sup>55</sup>. Elle favorise la promotion d'une conception relative<sup>56</sup> de l'égalité fiscale et stimule la variété des aménagements législatifs et réglementaires. Les décisions mentionnent d'ailleurs fréquemment la liberté des pouvoirs publics<sup>57</sup> dans les restrictions qu'ils peuvent apporter à une application trop formelle du principe d'égalité. Elles rappellent qu'« il est loisible au législateur » d'opérer certaines discriminations. L'intérêt général renvoie donc aux volontés législative et réglementaire, telles qu'elles se manifestent à travers les différentes politiques fiscales.

## 2. – Des politiques fiscales inventives

- Les programmes politiques engendrent des discriminations variées. Sans faire un inventaire à la Prévert, on peut proposer quelques illustrations. C'est ainsi, par exemple, que la loi crée fréquemment des exonérations fiscales profitant à certaines catégories de populations, jugées par exemple économiquement ou socialement défavorisées<sup>58</sup>. De la même manière, il lui arrive de « privilégier » fiscalement certains secteurs géographiques<sup>59</sup>, pour stimuler le développement économique d'une branche d'activité, l'embauche de chômeurs, ou encore pour attirer les travailleurs indépendants<sup>60</sup>. Elle

<sup>53</sup> En ce sens, v. F. Mélin-Soucramanien, *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, *op. cit.*, p. 322.

<sup>54</sup> *V. infra*, part. II.

<sup>55</sup> Sur cette prudence comme trait caractéristique, voir (concernant le juge administratif) G. Goulard, « L'égalité devant l'impôt », *RJF*, 1995, n° 7, p. 639-640.

<sup>56</sup> F. Miclo, « Le principe d'égalité et la constitutionnalité des lois », *op. cit.*, p. 127 ; L. Philip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *op. cit.*, p. 464-465.

<sup>57</sup> *V. en cette matière et en ce sens le premier et célèbre arrêt du Conseil d'État*, 23 nov. 1936, *Abdoulhousen et autres*, rec. 1015, considérant que : «... ni le principe de la liberté du commerce et de l'industrie, ni celui de l'égalité devant l'impôt ne font obstacle à ce que le Président de la République... prévoie un traitement fiscal différent pour les contribuables ayant la qualité de citoyens ou de sujets français et pour les contribuables d'origine étrangère résidant dans les colonies françaises... ».

<sup>58</sup> Loi sur les privatisations en 1986 (Conseil constitutionnel, 86-207 DC, 25-26 juin 1986, *Privatisations*, RJC I, p. 258, considérant n° 31).

<sup>59</sup> M. Pochard (avant-propos) et F. Mélin-Soucramanien, « Les adaptations du principe d'égalité à la diversité des territoires », *op. cit.*, p. 905-925 ; G. Cahin, « Les zones franches urbaines », *AJDA*, 1999, n° 6, not. p. 473-476.

<sup>60</sup> En ce sens, et relativement aux lois sur les zones urbaines sensibles et sur les zones dites « franches », voir par exemple P.-Y. Verkindt, « Les exonérations de charges sociales :

peut également, dans le cadre d'une politique d'urbanisme, opérer une discrimination par l'impôt en vue de réorienter les constructions immobilières à l'intérieur d'une région <sup>61</sup> et, dans un souci de sauvegarder l'environnement, il lui arrive d'imposer des taxes différenciant les entreprises <sup>62</sup>. De même, par l'octroi d'agréments fiscaux, qui constituent pourtant une atteinte à l'égalité, l'autorité normative en matière fiscale peut favoriser le développement régional ou la recherche scientifique <sup>63</sup>, etc. Bref, la sensibilité fiscale du législateur peut ici s'exprimer tous azimuts.

• L'arsenal des techniques fiscales permettant la discrimination. Quant à la mise en œuvre du traitement différencié, les techniques fiscales les plus subtiles participent à l'aménagement du principe d'égalité : à partir de la proportionnalité ou de la progressivité <sup>64</sup> de l'impôt (notamment sur le revenu), grâce à la fixation de seuils, de tranches et de barèmes, de pourcentages, par la technique de l'impôt négatif, des abattements fiscaux, etc., le législateur et l'administration, très imaginatifs en ce domaine, établissent ou rétablissent une relative égalité fiscale <sup>65</sup>.

La différence de traitement devant les contributions est donc possible, pour ne pas dire souhaitable, et souvent effective. Ses fondements, apparemment stables, permettent au législateur, soutenu par une jurisprudence permissive, d'aller jusqu'à créer entre contribuables de véritables discriminations positives. Il reste que la différenciation, même soucieuse d'égalité et encadrée, peut faire à son tour l'objet d'un questionnement. Elle suppose une (re) définition du cadre dans lequel évoluent ces discriminations.

## II. — LES LIMITES AUX DISCRIMINATIONS (LA MENACE D'UNE DÉFIGURATION DE L'ÉGALITÉ DEVANT L'IMPÔT)

La notion de limite revêtira ici deux significations complémentaires. Elle s'incarne tout d'abord dans les garde-fous jurisprudentiels (souhaitables) dressés contre les menaces

un outil pour la politique de la ville ? », *RDSS*, 1997, n° 3, p. 596-603 ; J. Buisson, « Principe d'égalité et discriminations positives », *op. cit.*, p. 39-42.

<sup>61</sup> Comme en témoigne ainsi la loi de finances pour 1990 à propos des constructions en région parisienne.

<sup>62</sup> Loi de finances rectificative pour 2000.

<sup>63</sup> V. G. Tournié, *Les agréments fiscaux*, Toulouse, Espic, 1970, p. 127.

<sup>64</sup> Le principe de progressivité de l'impôt a d'ailleurs valeur constitutionnelle (Conseil constitutionnel, 93-320 DC, 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993*, RJC I, p. 529, considérant n° 29). V. le commentaire critique de X. Prétot, « Le principe de progressivité de l'impôt sur le revenu revêt-il un caractère constitutionnel ? En marge de la modification du régime de la CSG », *Droit social*, 1993, n° 9-10, p. 787-791 ; v. également N. Belloubet-Frier, « Le principe d'égalité », *AJDA*, 1998, n° spécial, *Les droits fondamentaux, une nouvelle catégorie juridique ?*, p. 157-158 ; F. Luchaire, *La protection constitutionnelle des droits et des libertés*, *op. cit.*, p. 257.

<sup>65</sup> Cette dimension technique du problème sera certainement envisagée par d'autres contributions au cours de ce colloque. À souligner le fait que les inégalités par la loi fiscale peuvent n'être pas au centre des préoccupations du législateur mais être la conséquence d'une volonté politique.

de discriminations fiscales arbitraires (A). Elle vise ensuite les éléments subjectifs structurels, dépassant le juge lui-même, susceptibles de peser, comme une limitation objective, sur la mise en œuvre de l'égalité fiscale (B).

*A. — L'encadrement jurisprudentiel  
des discriminations législatives en matière fiscale*

Afin que le jurislatureur ne soit pas tenté par l'arbitraire, que l'imposeur ne devienne pas, pour reprendre une vieille formule de Jean Bodin, un véritable « imposteur »<sup>66</sup>, certaines discriminations lui sont par essence prohibées (1). Par ailleurs, le juge met en œuvre des techniques de contrôle plutôt rassurantes (2).

**1. — L'interdiction absolue de certaines discriminations**

- La liberté du législateur doit toujours être comprise en relation avec l'exigence du respect des principes constitutionnels<sup>67</sup>. Quelle que soit sa latitude d'action, l'égalité dans la loi lui imposera toujours des restrictions « non négociables »<sup>68</sup>. Les discriminations opérées ne devront en effet jamais contrevenir aux dispositions de l'article 1<sup>er</sup> précité de la constitution. Elles ne sauraient donc, explicitement ou implicitement, favoriser par l'impôt des catégories de personnes à raison de leur race, de leur origine, de leurs religions ou croyances<sup>69</sup>. C'est notamment à ces limites que songe le juge lorsqu'il précise que la liberté du législateur fiscal s'exerce dans le respect des principes constitutionnels<sup>70</sup>.

- Ensuite, si elle a les coudées franches dans la détermination des différentes catégories fiscales, l'autorité normative se voit interdire par le juge un traitement différencié au sein d'une même catégorie de contribuables (et l'on retrouve ici une égalité stricte devant l'impôt)<sup>71</sup>. Le Conseil d'État applique avec rigueur cette exigence à l'adminis-

<sup>66</sup> Bodin, *Les six livres de la République*, VI, 2, cité par Rousseau, *Discours sur l'économie politique*, *op. cit.* Les imposteurs sont « ceux qui imposent ou imaginent les taxes, et dont on soupçonne qu'ils n'auront garde d'épargner les autres à leurs propres dépens et de se charger eux-mêmes pour soulager les pauvres » (p. 152).

<sup>67</sup> Conseil constitutionnel, 81-133 DC, 30 déc. 1981, *Loi de finances pour 1982*, RJC I, p. 111, considérant n° 6 (et le commentaire de F. Luchaire, *La protection constitutionnelle des droits et des libertés*, *op. cit.*, p. 256) ; 89-270 DC, 29 déc. 1989, *Loi de finances rectificative 1989*, RJC I, p. 396, considérant n° 5 ; v. aussi L. Philip, *Finances publiques*, Cujas « Synthèse », 1989, p. 345.

<sup>68</sup> Sur leur justification et leur teneur, v. H. Kelsen, *Théorie pure du droit*, trad. par Ch. Eisenmann, Dalloz, 1962, p. 190.

<sup>69</sup> F. Mélin-Soucramanien, « Les adaptations du principe d'égalité à la diversité des territoires », *op. cit.*, p. 924 ; L. Philip, *Droit fiscal constitutionnel*, *op. cit.*, p. 115.

<sup>70</sup> Conseil constitutionnel, *Loi de finances rectificative pour 1993*, considérant n° 30.

<sup>71</sup> Sur la nécessité d'un traitement indifférencié au sein d'une même catégorie de contribuables, v. L. Philip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *op. cit.*, p. 464.

tration fiscale<sup>72</sup>. Quant au Conseil constitutionnel, il censure rarement il est vrai<sup>73</sup>, mais il lui arrive de corriger les lois soumettant à traitement fiscal différent des contribuables qui, en pratique, « peuvent être placés dans des conditions quasiment identiques »<sup>74</sup>.

## 2. – Les techniques de contrôle jurisprudentiel et la lutte contre l'arbitraire fiscal

De surcroît, par le jeu d'un contrôle dont l'approfondissement est à géométrie variable, et dans le détail duquel il n'est pas possible d'entrer ici, le juge encadre rigoureusement les aménagements envisagés ou réalisés de l'égalité devant l'impôt. Contentons-nous d'indiquer ici quelques pistes.

- Le juge vérifie avant toute chose que la discrimination fiscale n'est pas arbitraire<sup>75</sup>, établissant ainsi une relation entre le critère de la différenciation et l'objectif poursuivi par le législateur<sup>76</sup> ou l'administration<sup>77</sup>. Il contrôle en effet que la différence de traitement est en relation d'adaptation suffisante et directe avec le but que se proposait la loi<sup>78</sup>. Force est de reconnaître que le juge constitutionnel estime

<sup>72</sup> Conseil d'État, 5 mai 1922, *Fontant*, rec. 236. V. G. Morange, « Le principe de l'égalité devant l'impôt », *op. cit.*, p. 105.

<sup>73</sup> Pour quelques illustrations, v. F. Luchaire, *La protection constitutionnelle des droits et des libertés*, *op. cit.*, p. 321. Il est vrai que la liberté du législateur dans la détermination des catégories paraît limiter de manière spectaculaire le pouvoir du juge.

<sup>74</sup> Conseil constitutionnel, 86-209 DC, 3 juil. 1986, *Loi de finances rectificative pour 1986*, considérant n° 26.

<sup>75</sup> P. Bertoni, *Les politiques fiscales sous la ve république. Discours et pratiques (1958-1991)*, L'Harmattan « Logiques juridiques », 1995, p. 136.

<sup>76</sup> Rapprocher par ex. Conseil constitutionnel, 96-385 DC, 30 déc. 1996, *Loi de finances pour 1997*, rec. 145, considérants n° 2-8 (la distinction entre célibataires et divorcés d'une part et veufs d'autre part, est contraire à la finalité du mécanisme du quotient familial, puisqu'ils sont en situation concrète d'isolement similaire dès lors qu'ils ont une charge de famille identique) et Conseil constitutionnel, 98-405 DC, 29 déc. 1998, *Loi de finances pour 1999*, *AJDA*, 1999, p. 14 et 84, considérants n° 9-17 (est en revanche conforme à cette finalité la distinction selon la charge familiale, autrement dit selon que le contribuable a ou n'a pas d'enfants à charge et selon qu'il est ou non isolé).

<sup>77</sup> Bien que le juge administratif n'ait qu'occasionnellement recours à ce type de contrôle du rapport logique de la mesure avec sa finalité (en ce sens et pour une première référence à l'objectif poursuivi, v. Conseil d'État, 3 fév. 1975, *Rabot*, rec. 81). Un ex. significatif antérieur, toutefois : une taxe d'épuration (définie certes comme une redevance mais sans que la qualification puisse infléchir la solution s'il s'agit d'une imposition) destinée à couvrir les charges du service peut peser sur les producteurs les plus importants d'eaux usées, mais dont la catégorie doit être déterminée non sur le nombre de salariés employés, qui n'a aucun rapport direct avec la pollution, mais sur le volume d'eau rejeté ou le degré de pollution (Conseil d'État, 6 janv. 1967, *Ville d'Elbeuf*, JCP, 1967, II, n° 15109, concl. Galmot).

<sup>78</sup> Conseil constitutionnel, décision n° 95-369 DC, 28 déc. 1995, *Loi de finances pour 1996*, RJC I, p. 646, considérant n° 5. Pour une appréciation critique de cette notion de but, à laquelle il conviendrait plutôt de substituer celle d'objet, v. F. Mélin-Soucramanien, « Les adaptations du principe d'égalité à la diversité des territoires », *op. cit.*, p. 924. On trouverait dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle allemande des considérations

généralement que les différences de situation retenues par le législateur sont bien conformes à ses objectifs : il en est ainsi, par exemple, de la teneur en alcool, pour le calcul d'un droit sur les boissons alcoolisées ayant pour objet de lutter contre leur usage immodéré, que nous évoquions tout à l'heure <sup>79</sup> ; ou encore du montant du chiffre d'affaires si le législateur souhaite simplifier les démarches et les obligations des petites entreprises <sup>80</sup>. En revanche, la récente décision du 28 décembre dernier, *Loi de finances rectificative pour 2000*, illustre bien la nature (concrète) ainsi que la portée du contrôle effectué par la haute juridiction. Le Conseil estime en effet qu'en taxant la production d'électricité au titre de la lutte contre « l'effet de serre », le législateur méconnaît le fait que la production d'électricité, en France, ne contribue que faiblement au rejet de gaz carbonique. Il convient au contraire d'encourager ses modes de production, et la haute juridiction censure la disposition pour « inadéquation *manifeste* entre l'assiette de la taxe et sa finalité » <sup>81</sup>.

• Le contrôle porte effectivement sur les erreurs manifestes d'appréciation. D'une appréciation d'ensemble de la jurisprudence ressort un élément saillant, le refus des « ruptures caractérisées » <sup>82</sup> d'égalité devant l'impôt <sup>83</sup>. En matière fiscale comme en bien d'autres <sup>84</sup>, la haute juridiction limite souvent <sup>85</sup> son contrôle à la sanction

voisines (en ce sens, v. M. Fromont, « République fédérale d'Allemagne : la jurisprudence constitutionnelle en 1994 et 1995 », *RDJ*, 1997, n° 2, not. p. 371).

<sup>79</sup> Conseil constitutionnel, décision n° 96-385, 30 déc. 1996, *Loi de finances pour 1997*, *RJC I*, p. 691, considérants n° 2 à 8.

<sup>80</sup> Conseil constitutionnel, décision n° 98-405 DC, 29 déc. 1998, *Loi de finances pour 1999*, *AJDA*, 1999, pp. 14 et 84, considérants n° 18 à 22.

<sup>81</sup> Conseil constitutionnel, décision n° 2000-441 DC, 28 déc. 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, considérant n° 6. Nous soulignons.

<sup>82</sup> Conseil constitutionnel, *Cumul emploi-retraite*, considérant n° 17. Pour notre part, la rupture caractérisée, que F. Mélin-Soucramanien semble interpréter comme reflétant un contrôle approfondi du Conseil constitutionnel (« Les adaptations du principe d'égalité à la diversité des territoires », *op. cit.*, p. 925) nous apparaît davantage révéler un contrôle restreint, puisque seule une rupture caractérisée (c'est-à-dire grave ou majeure) fera l'objet d'une censure.

<sup>83</sup> Sur les censures par le juge administratif, v. Conseil d'État, 22 fév. 1974, *Association des maires de France*, rec. 136. V. également, sur l'utilisation par le Conseil d'État – ici comme conseiller – de la notion de rupture caractérisée, l'avis du Conseil d'État relatif au projet de loi sur le régime fiscal de la Corse (dans Rapport 1996, *EDCE*, n° 47, La documentation française, 1996, p. 179 et s.).

<sup>84</sup> V. par ex. L. Habib, « La notion d'erreur manifeste d'appréciation dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *RDJ*, 1986, n° 1, p. 695-730.

<sup>85</sup> « Considérant qu'en instituant un abattement de 50 % sur la valeur de biens professionnels transmis entre vifs à titre gratuit à un ou plusieurs donataires, à la seule condition que ceux-ci conservent ces biens pendant une période de cinq années, sans exiger qu'ils exercent de fonction dirigeant au sein de l'entreprise et en étendant le bénéfice de cette mesure aux transmissions par décès accidentel d'une personne âgée de moins de soixante-cinq ans, la loi a établi vis-à-vis des autres donataires et héritiers des différences de situations qui ne sont pas en relation directe avec l'objectif d'intérêt général ci-dessus rappelé ; que, dans ces conditions et eu égard à l'importance de l'avantage consenti, son bénéfice est de nature à entraîner une rupture caractérisée de l'égalité entre les contribuables pour l'application du

d'éventuelles erreurs manifestes ou particulièrement grossières d'appréciation<sup>86</sup>. Le juge constitutionnel a plus particulièrement encadré la liberté du législateur en lui imposant des critères « objectifs et rationnels » dans la détermination des catégories qu'il opère et dans les évaluations qu'il retient. Cependant et à s'en tenir aux formulations jurisprudentielles actuelles, le juge interdit au législateur d'appliquer des règles fiscales différentes à des situations identiques. À l'inverse, l'application de règles différentes à des situations différentes (qui paraît tout aussi logique et rationnelle !) n'est qu'une simple faculté, et non une obligation<sup>87</sup>.

On ressent fréquemment chez les juges une difficulté de positionnement par rapport au principe d'égalité en tant que forme et contenu. Le malaise peut être expliqué par des considérations politiques (les rapports entre organes), mais il révèle aussi tout simplement les contraintes structurelles pesant sur la mise en œuvre du principe d'égalité devant l'impôt.

B. — *Les contraintes structurelles pesant sur la mise en œuvre du principe d'égalité fiscale*

Ce principe illustre en effet des questions juridiques plus profondes révélées par les problématiques de l'interprétation. Elles se manifestent à travers les risques auxquels le juge lui-même expose l'égalité devant l'impôt (1), qui apparaît comme un principe à texture ouverte (2).

**1. — Le juge, la norme et le principe d'égalité**

La position institutionnelle des juges les rend inaptes à un contrôle intégral d'éventuels manques d'égalité fiscale, et leurs décisions révèlent souvent par ailleurs un certain embarras.

- La position du juge. Le fait que le juge constitutionnel français ne puisse s'auto-saisir d'une part, et qu'il ne soit, sauf exception, que le censeur de normes positives (et non d'une inaction), a pour conséquence de limiter objectivement son pouvoir de contrôle<sup>88</sup> à la mise en œuvre de l'égalité fiscale<sup>89</sup> ; le juge administratif, lui, peut

---

régime fiscal des droits de donation et de succession » (Conseil constitutionnel, *Loi de finances pour 1996*, considérant n° 10).

<sup>86</sup> Pour quelques illustrations de l'application du contrôle minimum par le juge constitutionnel, *Cumul emploi-retraite*, considérant n° 17 ; 87-237 DC, 30 déc. 1987, *Loi de finances pour 1988*, RJC I, p. 324, considérants n° 22 et 24.

<sup>87</sup> On comprend mieux l'ambivalence de la notion de limite, qui renvoie tout à la fois ici aux limitations imposées à l'autorité normative lorsqu'elle souhaite discriminer, et aux limitations que la position comme l'optique du juge font peser sur la mise en œuvre d'une égalité réelle par le biais de discriminations positives.

<sup>88</sup> À l'exception, en effet, des cas où l'incompétence négative du législateur est en question ou lorsqu'un contrôle relatif des lois promulguées en matière fiscale est rendu possible par le contrôle d'une loi postérieure, et en gardant en mémoire l'efficacité des interprétations directives, constructives ou même neutralisantes auxquelles peut se livrer le Conseil.

censurer une administration fiscale maltraitant le principe d'égalité. Mais sauf disposition de droit international permettant le cas échéant de faire tomber l'écran législatif, il est tenu par le principe de légalité<sup>90</sup>. Cette soumission à la loi signifie qu'elle doit être appliquée, y compris et même si elle « aboutit en pratique à créer... une inégalité entre les contribuables »<sup>91</sup>.

• L'opinion du juge. Plus généralement, le juge est dans une position institutionnelle fort délicate, comme l'ont encore montré quelques décisions récentes<sup>92</sup>.

– Il est en tension permanente entre deux possibilités. Ou bien il contrôle de manière approfondie le législateur fiscal ou l'administration et risque la critique de censeur illégitime ou de substitut à l'autorité politique<sup>93</sup>, ou bien il y renonce et se voit reprocher son incapacité à assurer le respect de l'égalité devant l'impôt<sup>94</sup>. Autant dire que le principe serait alors réduit à néant par la faculté législative inconditionnelle de l'adapter<sup>95</sup>. La frontière entre jugement en droit et jugement en opportunité au lieu et place du jurislatureur tient ici à un fil. Mais la difficulté vient, il est fondamental de le souligner, de ce que l'égalité fiscale est intrinsèquement contingente et constitutionnellement rela-

<sup>89</sup> Nous affirmons cela en relation avec le fait que l'égalité devant l'impôt est bien un principe relatif à valeur constitutionnelle, qui devrait ou pourrait s'imposer au législateur d'une manière plus stricte qu'il ne l'est à présent.

<sup>90</sup> La règle est en effet que l'égalité devant l'impôt ne saurait faire obstacle à l'application d'une imposition établie conformément à la loi (Conseil d'État, 24 mars 1956, *Société des Établissements Motte et Porisse*, rec. 43 ; 15 fév. 1989, *Liberatore*, *RJF*, 1989, n° 401, p. 211).

<sup>91</sup> Conseil d'État, 24 nov. 1980, *Lagadec*, rec. 443.

<sup>92</sup> Pour une illustration très récente, v. Conseil constitutionnel, décision n° 2000-437 DC, 19 déc. 2000, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2001*.

<sup>93</sup> En ce sens, v. Ch. Leben pouvait affirmer il y a vingt ans : « L'examen de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur le principe d'égalité... aboutit à ériger le Conseil en juge suprême de ce que doit être l'égalité matérielle (concrète) entre les sujets de droit à l'intérieur de l'ordre juridique français. Ceci découle de façon indéniable du fait même qu'il se reconnaît le pouvoir de vérifier (en cas de saisine) si les distinctions opérées dans la loi par le Parlement, sont conformes au principe du traitement semblable des situations semblables, et que, sauf exception..., il décide lui-même de ce que peut être le critère de similitude. Ainsi, les "classes d'équivalence" posées par la loi, et qui expriment des choix politiques sur les modalités de l'égalité qui doit exister dans la société, ne sont plus élaborées souverainement par l'organe législatif, élu du suffrage universel, mais peuvent dépendre en dernière instance, de la conception que s'en fait le juge constitutionnel » (« Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant la loi », *op. cit.*, p. 331-332).

<sup>94</sup> «... Lorsqu'on examine les arguments développés par les requérants, on a l'impression que, dans certains cas au moins, la violation du principe d'égalité est effective et l'on ne comprend pas toujours ce qui amène le Conseil constitutionnel à rejeter l'argumentation présentée » (L. Philip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *op. cit.*, p. 464).

<sup>95</sup> J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours de droit, 1998, p. 424 ; M.-C. Bergerès, « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », *op. cit.*, p. 551. Ceci étant, si le principe d'égalité devant la loi signifiait qu'elle devait être absolument identique pour tous les citoyens (ici les contribuables), cela réduirait à néant les pouvoirs du législateur (L. Philip, *Droit fiscal constitutionnel*, *op. cit.*, p. 115).

tive <sup>96</sup>. Afin de ménager aux pouvoirs publics une marge d'appréciation, le juge ne se risque d'ailleurs généralement pas <sup>97</sup> à un contrôle de l'égalité globale devant les impôts (il impliquerait un jugement sur le choix d'une politique fiscale), mais seulement devant chaque impôt <sup>98</sup>. Et l'on est frappé par le contraste existant entre les fréquentes invocations d'une atteinte au principe d'égalité devant l'impôt et la relative « rareté des décisions qui en sanctionnent la méconnaissance » <sup>99</sup>.

– Admettre en jurisprudence la souplesse de la discrimination, c'est également s'exposer au risque insurmontable de l'arbitraire des catégories et des qualifications <sup>100</sup>. Certes, le juge constitutionnel évoque fréquemment la nécessité, se rassurant autant qu'il nous convainc, que le législateur ne fonde ses discriminations que sur les fameux critères, déjà mentionnés, dits « objectifs et rationnels » <sup>101</sup>. Mais si les notions de plancher, de plafond, de seuil, de barème, d'abattement ou de pourcentage se laissent appréhender par des chiffres ayant l'apparence de l'objectivité, elles posent toujours le problème du degré et renvoient nécessairement à un jugement de valeur <sup>102</sup>. Comme par

<sup>96</sup> Nous entendons par là que cette relativité même a valeur constitutionnelle et qu'elle n'est pas seulement le fruit d'un aménagement infra-constitutionnel postérieur qui devrait céder devant des principes supérieurs : à cet égard, la notion de « facultés respectives », non explicitement rapportée à des considérations matérielles (« facultés financières ») semble ouvrir de vastes perspectives.

<sup>97</sup> Sauf à réserver l'hypothèse de quelques rares hypothèses jurisprudentielles, limitées aux cas, assez marginaux, où les impositions jugées répondent à un objectif commun et sont instituées simultanément.

<sup>98</sup> En ce sens, v. Conseil constitutionnel, *Loi de finances pour 1982*, considérant n° 6 (et les remarques d'Y. Brard, « Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts... », *op. cit.*, p. 118) ; et plus récemment décision n° 2000-442 DC, 28 déc. 2000, *Loi de finances pour 2001*, considérant n° 4.

<sup>99</sup> L. Philip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *op. cit.*, p. 464. Surtout si l'on compare l'expérience française en ce domaine avec la consécration d'un principe d'égalité plus poussée (en ce sens, et sans qu'il soit ici possible de détailler cette affirmation pour la matière fiscale, v. F. Soucramanien, « Les adaptations du principe d'égalité à la diversité des territoires », *op. cit.*, p. 911-912) dans d'autres ordres juridiques. Si la Cour de Justice des Communautés européennes a eu l'occasion de se prononcer sur certaines discriminations positives, la jurisprudence est mince en matière économique et sociale, donc fiscale (v. J. Buisson, « Principe d'égalité et discriminations positives », *op. cit.*, p. 45 ; J. Molinier, « L'évolution du régime des procédures fiscales », *RFFP*, 1988, n° 22, p. 112 et s.).

<sup>100</sup> Au point que la doctrine s'étonne parfois de la sévérité ou de la permissivité du juge constitutionnel à l'égard de la loi fiscale (L. Philip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *op. cit.*, 464) comme du juge administratif à l'égard de l'attitude de l'administration (M. Cozian, « L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'administration », *op. cit.* ; G. Morange, « Le principe de l'égalité devant l'impôt », *op. cit.*, p. 106).

<sup>101</sup> Conseil constitutionnel : *Loi de finances rectificative 1989*, considérant n° 4 ; *Loi de finances rectificative pour 1993*, considérant n° 18 ; *Loi de finances pour 1996*, considérant n° 9.

<sup>102</sup> Au sens philosophique de la distinction entre jugements de fait et jugement de valeur. V. en ce sens les problèmes posés par la formule retenue par le Conseil constitutionnel, décision n° 2000-442 DC, 28 décembre 2000, *Loi de finances pour 2001*, considérant n° 5 : «... que, par suite, l'article 3, dont les effets de seuil ne sont pas excessifs, est conforme à la Constitution ».

prudence, et pour préserver la part de mystère indispensable à la légitimation, il est d'ailleurs très rare que le juge fasse apparaître les véritables motifs l'ayant conduit à prendre une décision<sup>103</sup>, et par là même les limites que ne doit pas enfreindre le législateur pour que soit respecté le principe d'égalité. La question se déplace donc, d'une manière insidieuse mais très classique en droit public (bien que ce point dépasse notre propos), des notions d'arbitraire et de subjectivité à celle de légitimité de l'instance prenant des mesures fiscales discriminatoires<sup>104</sup>. Elle glisse surtout insensiblement des organes au droit lui-même.

## 2. – La texture ouverte du droit.

Un Huron se promenant dans le labyrinthe de la jurisprudence fiscale ne pourra que devenir philosophe<sup>105</sup>. Trois points rapides permettront d'éclairer cette affirmation.

- L'art de la mesure. Parce que la règle de droit fiscale, à l'instar de toute autre mais de manière souvent apparente, procède par découpage du réel et classification, elle offre prise, dans son élaboration comme dans son interprétation, à la subjectivité. Lorsque le Conseil constitutionnel estime que le taux d'une contribution constitue une rupture caractérisée du principe d'égalité devant les charges publiques<sup>106</sup> ou que les variations d'un barème doivent rester limitées<sup>107</sup>, ou même qu'un effet de seuil ne présente pas un « caractère excessif »<sup>108</sup> au regard des exigences du principe d'égalité, nous sommes au cœur du problème. À partir de quand la rupture d'égalité face à l'impôt perd-elle son caractère manifeste ou illégitime ? Quels sont réellement les caractères de la rupture caractérisée ?<sup>109</sup> Ou encore, à quoi adosser les critères, comme la similitude de situation ou, plus elliptique encore, l'intérêt général, à partir desquels les juridictions contrôlent le respect de l'égalité fiscale ? Derrière l'apparente technicité des dispositions

<sup>103</sup> J. Buisson, « Principe d'égalité et discriminations positives », *op. cit.*, p. 40 (à propos du juge constitutionnel).

<sup>104</sup> V. D. Rousseau, *Droit du contentieux constitutionnel*, *op. cit.*, p. 410-411 ; X. Prétot, « Le principe de progressivité de l'impôt sur le revenu revêt-il un caractère constitutionnel ?... », *op. cit.*, p. 791.

<sup>105</sup> Allusion (détournée) à deux articles (encore actuels) du regretté Jean Rivero.

<sup>106</sup> Conseil constitutionnel, *Cumul emploi-retraite*, considérants n° 17-18. V. également, et pour une illustration récente, la décision n° 2000-437 DC, 19 déc. 2000, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2001*. Dans cette décision, le Conseil va censurer l'allègement de la CSG pour ceux gagnant moins de 1,4 fois le SMIC, estimant que cette mesure représentait une « rupture caractérisée d'égalité entre les contribuables » et qu'il aurait fallu que la loi prenne en compte l'ensemble des revenus d'un foyer fiscal (v. G. Courtois, « Rupture caractérisée de l'égalité entre les contribuables », *Le Monde*, 21 déc. 2000, p. 8 ; V. Malingre, « Le budget de la "sécu" est promulgué, mais sans baisse de la CSG », *Le Monde*, 27 décembre 2000, p. 7).

<sup>107</sup> L. Philip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *op. cit.*, p. 466.

<sup>108</sup> Conseil constitutionnel, 2000-442 DC, 28 déc. 2000, *Loi de finances pour 2001*, considérant n° 5.

<sup>109</sup> De la même manière et pour faire allusion à quelque jurisprudence connue, à quelles conditions peut-on estimer que, par rapport à une catégorie d'impôt déterminée, veufs, divorcés et célibataires sont, entre eux, dans une situation identique ou que les écrivains et les compositeurs se trouvent dans une situation différente de celle des salariés.

normatives, quelques éléments de philosophie politique resurgissent nécessairement, étroitement liés aux notions sensibles de justice et de mesure.

- Catégories, seuils et contraintes structurelles. Les catégories de contribuables et les seuils d'imposition illustrent également de manière exemplaire la question de l'interprétation des normes.

- Les seuils <sup>110</sup>, qui ont habituellement vocation à réduire les inégalités, semblent les renforcer ou les faire apparaître de manière plus criante, pour les personnes se trouvant à la marge inférieure ou supérieure d'un plancher ou d'un plafond fixé par la loi. Le fait que le juge plutôt que le législateur ou le pouvoir réglementaire ait ici le dernier mot ne résout en rien la question fondamentale.

- Il en est de même des « catégories de contribuables », qui constituent le cadre de référence du principe d'égalité au sens strict. Les traitements par catégorie, qu'on en laisse la détermination des critères et/ou des contours à l'arbitrage du législateur ou à celui du juge, posent toujours d'épineux problèmes de frontières et de cas-limites. Créée sur la base de faits distinctifs, la catégorie ne personnalise pas la discrimination. Le contribuable ainsi visé, s'il traduit un premier passage de l'homme abstrait à l'être concret, se contente en vérité d'abaisser le degré de généralité de la norme. Le paradoxe de la discrimination est qu'elle est justifiée par les différences de situations réelles mais reste, dans un contexte républicain où la généralité de la loi prime d'autres considérations, tenue par la notion de catégorie, homogène d'un point de vue interne, ce qui interdit finalement la prise en compte par la norme générale de la situation proprement individuelle en matière fiscale <sup>111</sup>. En pratique de toute façon, il est peut-être souhaitable mais impossible de prendre en compte, à grande échelle, toutes les différences de situations qu'il conviendrait idéalement de retenir pour ajuster (au sens fort) la loi fiscale.

- L'indétermination des normes. Pour faire court, rappelons simplement que le principe d'égalité devant l'impôt n'échappe pas, dans sa mise en œuvre, du double point de vue de l'interprétation des faits et des normes, à cette angoissante indétermination

<sup>110</sup> On peut être frappé, par exemple, par une formule aussi elliptique que celle-ci : « considérant que le taux du prélèvement institué... est progressif ; qu'il est d'autant plus élevé que les locaux servent principalement à titre de résidence secondaire ; qu'en outre, le taux est majoré pour les résidences secondaires dont la valeur locative est elle-même élevée ; qu'en dépit d'effets de seuils inhérents à la classification retenue par le législateur, de telles dispositions n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité entre les contribuables eu égard au fait que le taux maximum applicable reste limité... » (Conseil constitutionnel, 89-268 DC, 29 déc. 1989, Loi de finances pour 1990, *RJC* I, p. 382, considérant n° 33).

<sup>111</sup> « La catégorisation excessive peut apparaître comme une atteinte au principe d'égalité » (N. Belloubet-Frier, « Le principe d'égalité », *op. cit.*, p. 157) ; pour une nuance, v. H. Isaia, « La création d'un système d'imposition des revenus », *op. cit.*, p. 30. La prise en compte de la situation fiscale individuelle se pose en d'autres termes devant l'administration fiscale elle-même. V. les remarques de J. Rivero, « Rapport sur les notions d'égalité et de discrimination en droit public français », *op. cit.*, p. 349.

chronique qui affecte l'univers du droit<sup>112</sup>. Ce qui explique finalement la texture ouverte du principe d'égalité devant l'impôt, c'est qu'il est, en tant qu'outil linguistique, un signifiant à remplir de sens et d'occurrences ; au-delà même de ce que nous enseigne la philosophie du langage, les formules périphériques qui le modèlent et l'encadrent sont à leur tour redoutablement imprécises<sup>113</sup>. Les expressions si familières – sur la signification et l'enjeu desquelles on s'arrête trop rarement – comme : « en raison de leurs facultés » (article 13 DDHC), « différences de situation », « intérêt général », « en rapport avec la finalité de la loi », apparaissent alors comme une limite autant qu'une condition de la mise en œuvre juridique du principe. L'étude de l'égalité devant l'impôt est ainsi un angle d'attaque particulièrement aigu pour analyser tout à la fois l'interaction entre l'idée et la concrétisation de la justice, et le rapport de force et de légitimité entre les organes politiques et juridictionnels.

### CONCLUSION

À ce stade d'une réflexion à peine esquissée, il conviendrait de repenser notre vocabulaire, de remplacer le principe d'égalité devant l'impôt par la notion, minimaliste mais peut-être prudentielle et plus adéquate, de non-discrimination (injustifiée) en matière fiscale<sup>114</sup>. Autant dire que l'idée, plus exigeante, d'un véritable principe d'équité fiscale, semble avoir de beaux jours devant elle.

Affirmera-t-on que le principe relève de la chimère ou de la galéjade ?<sup>115</sup> Il est surtout un idéal inaccessible, miné par un irréductible arbitraire<sup>116</sup>. Le droit, à travers lui, ne fait qu'offrir un cadre mesuré et toujours flexible – avec les irréductibles contraintes de ce qu'il est par nature – dans lequel travaillent des aspirations extrêmement contrastées et parfois antithétiques à la justice sociale<sup>117</sup>. Finalement et de manière

<sup>112</sup> V. S. Rials, *Le juge administratif français et la technique du standard*, LGDJ, 1980. Il semble à certains auteurs que les difficultés d'interprétation sont encore plus grandes en matière fiscale qu'en d'autres disciplines (L. Philip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *op. cit.*, p. 464).

<sup>113</sup> V. H. L. A. Hart, *Le concept de droit*, *op. cit.*, p. 158.

<sup>114</sup> En ce sens et pour adapter les vues de l'auteur au droit fiscal, v. G. Calvès, *L'Affirmative Action dans la jurisprudence de la Cour suprême des États-Unis...*, *op. cit.*, p. 11.

<sup>115</sup> Voltaire, *Dictionnaire philosophique*, Garnier Frères, 1967, art. « Égalité », p. 177. En ce sens, v. les propos d'un spécialiste de la discipline fiscale, évoquant il est vrai le problème particulier des relations entre les contribuables et l'administration (M. Cozian, « L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'administration », *Dalloz*, 1975, chron. XVIII, p. 100).

<sup>116</sup> Sur cet arbitraire et l'idée d'une « subjectivité inévitable », v. G. Vedel, « Doctrine et jurisprudence constitutionnelle », *op. cit.*, p. 15 ; J. Buisson, « Principe d'égalité et discriminations positives », *op. cit.*, p. 38.

<sup>117</sup> Y. Brard, « Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts... », *op. cit.*, p. 118. Pour un bilan ancien (bien qu'actuel), mais pessimiste et virulent sur les limites de la justice fiscale, v. Ch. de Brie, P. Charpentier, *L'inégalité par l'impôt*, Seuil, 1973 ; v. également M. Waline, « Paradoxe sur l'égalité devant la loi », *Dalloz*, 1949, chron. VI, p. 28 ; R. Dalla Volta, « La justice dans l'impôt », *RDP*, 1996, p. 280 et s. Sur la question de la justice de l'impôt, v. ce volume, F. d'Agostino, « Réflexions sur la justice de l'impôt ».

banale, admettons que les exigences du principe d'égalité devant l'impôt comme traduction d'un idéal de justice conduisent tout droit à nos limites humaines <sup>118</sup>. Et si l'on devait proposer la notion d'« État de droit fiscal » – sorte de déclinaison d'un concept dont l'actuelle fortune est aussi impressionnante qu'est frappante la polysémie qui l'affecte –, celle-ci renverrait moins à la soumission ou à l'adaptation des normes fiscales au principe d'égalité qu'à l'analyse qu'en font ses interprètes autorisés ou authentiques <sup>119</sup>, ses bénéficiaires ou ses victimes.

## BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE

### 1. — *Ouvrages*

- ANTOINE, G., *Liberté, égalité, fraternité, ou les fluctuations d'une devise*, éd. UNESCO, 1981.  
 BERTONI, P., *Les politiques fiscales sous la V<sup>e</sup> République. Discours et pratiques (1958-1991)*, L'Harmattan « Logiques juridiques », 1995.  
 BRUNET, R., *Le principe d'égalité en droit français*, Félix Alcan, 1910.  
 CALVES, G., *L'Affirmative Action dans la jurisprudence de la Cour suprême des États-Unis. Le problème de la discrimination positive*, LGDJ, 1998.  
 CAPORAL, S., *L'affirmation du principe d'égalité dans le droit public de la Révolution française : 1789-1799*, Economica « Droit public positif », 1995.  
 DE BRIE, Ch., CHARPENTIER, P., *L'inégalité par l'impôt*, éd. du Seuil, 1973.  
 DELVOLVE, P., *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, LGDJ, 1969.  
 DUVAL, J., *L'égalité devant l'impôt*, Nantes, A. Guéraud et Cie, 1862.  
 DWORKIN, R., *L'empire du droit*, trad. par Elisabeth Soubrenie, PUF « Recherches politiques », 1994.  
 FLAUBERT, G., *Dictionnaire des idées reçues*, Nizet, 1966.  
 GENEVOIS, B., *La jurisprudence du Conseil constitutionnel*, éd. STH, 1988.  
 HART, H. L. A., *Le concept de droit*, trad. par M. van de Kerchove, Bruxelles, Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, 1976.  
 JEANNEAU, B., *Les principes généraux du droit dans la jurisprudence administrative*, Sirey, 1954.  
 JOUANJEAN, O., *Le principe d'égalité devant la loi en droit allemand*, Economica, 1992.  
 JOUET, G., *De l'évolution de l'idée d'égalité dans le droit public français*, Rousseau, 1909.  
 LAMARQUE, J., *Droit fiscal général*, Les cours de droit, 1998.  
 LAURE, M., *Science fiscale*, PUF, 1993.  
 LUCHAIRE, F., *La protection constitutionnelle des droits et libertés*, Economica, 1987.  
 PELISSIER, G., *Le principe d'égalité en droit public*, LGDJ « Systèmes. Droit public », 1996.  
 PERELMAN, Ch., *L'Égalité*, Bruxelles, E. Bruylant, 1971.  
 PHILIP, L., *Finances publiques*, Cujas, coll. « Synthèse », 3<sup>e</sup> éd., 1989.  
 —, *Droit fiscal constitutionnel*, Economica « Finances publiques », 1990, pp. 13-17.

<sup>118</sup> V. les remarques de P. Bouretz, « L'Affirmative Action ou les infortunes de l'égalité », *Pouvoirs*, 1991, n° 59, p. 128 ; et celles de S. Goyard-Fabre, « L'égalité des droits en 1789. Un rêve d'impossible sur un horizon d'espérance », dans J. Ferrari, A. Postigliola, éd., *Égalité*, Rome, Liguori, 1990, p. 125.

<sup>119</sup> Sur l'interprétation authentique, v. évidemment H. Kelsen, *Théorie pure du droit*, op. cit., not. p. 453-458. L'égalité devant l'impôt fournit donc une occasion supplémentaire de vérifier le trouble que certaines théories sceptiques (encore actuelles et dont on attend toujours le complet dépassement) concernant l'interprétation font naître dans le ciel des principes juridiques.

- RIALS, S., *Le juge administratif français et la technique du standard*, LGDJ, 1980.
- ROUSSEAU, D., *Droit du contentieux constitutionnel*, Montchrestien « Domat droit public », 5<sup>e</sup> éd., 1999.
- ROUSSEAU, J.-J., *Discours sur l'économie politique*, dans *Œuvres politiques*, Bordas « Classiques Garnier », éd. J. Roussel, 1989, pp. 119-152.
- TOURNIE, G., *Les agréments fiscaux*, Toulouse, Espic, 1970.
- TROTABAS, L., CÔTTERET, J.-M., *Droit fiscal*, Dalloz, coll. « Droit public. Science politique », 8<sup>e</sup> éd., 1997.

## 2. — Articles et contributions diverses

- ARRIGHI DE CASANOVA, J., « Le contentieux de la légalité à l'épreuve du contrôle de cassation : l'exemple du contentieux fiscal », *RFDA*, 1994, n° 5, pp. 916-924.
- AUSTRY, S., « Le forfait agricole, l'Europe et le Conseil d'État », *RA*, 1994, n° 282, pp. 579-582.
- BAUCOMONT, M., « La taxe sur les déchets industriels spéciaux », *Bulletin de droit de l'environnement industriel*, 1995, n° 3, pp. 3-10.
- BELIN, J., « Le principe de l'égalité devant les charges publiques à l'époque révolutionnaire et son influence sur la jurisprudence administrative moderne », *RDP*, 1934, pp. 335-372.
- BELLOUBET-FRIER, N., « Le principe d'égalité », *AJDA*, 1998, n° spécial, *Les droits fondamentaux, une nouvelle catégorie juridique ?*, pp. 152-164.
- BERGERÈS, M.-C., « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », *Droit fiscal*, 22 mars 2000, n° 13, pp. 549-554.
- BRAIBANT, G., « Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du Conseil d'État », dans *La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et la jurisprudence*, PUF, 1989, pp. 97-110.
- BRARD, Y., « Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts : à propos de la décision du Conseil constitutionnel n° 97-390 DC du 19 novembre 1997 », *Dalloz-Sirey*, 1998, n° 4, pp. 117-119.
- BUISSON, J., « Principe d'égalité et discriminations positives », *RFFP*, 1998, n° 63, pp. 37-46.
- , « La dérive de l'égalité devant l'impôt », *RDP*, 2000, n° 1, pp. 9-16.
- CAHIN, G., « Les zones franches urbaines », *AJDA*, 1999, pp. 467-477.
- DOUAT, E., « Le Conseil constitutionnel s'oppose à la création d'un nouvel impôt », *LPA*, 4 mai 2000, pp. 4-7.
- COZIAN, M., « L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'administration », *Dalloz*, 1975, chron. XVIII, pp. 100-102.
- FEYDEAU, H. de, « Les opérations entraînant transfert du droit à l'avoir fiscal. Décision du Conseil constitutionnel du 30 décembre 1997 », *Droit fiscal*, 1998, n° 12, pp. 387-392.
- FROMONT, M., « République fédérale d'Allemagne : la jurisprudence constitutionnelle en 1994 et 1995 », *RDP*, 1997, n° 2, pp. 343-386.
- GAÏA, P., PHILIP, L., « Jurisprudence du Conseil constitutionnel (1<sup>er</sup> octobre-31 décembre 1997) », *RFDC*, 1998, n° 33, pp. 141-172.
- GAUDEMET, P.-M., « Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques », *Mélanges Stassinopoulos*, LGDJ, 1974, pp. 337-346.
- GAUTIER, M., « Loi de finances pour 1998 : censure partielle du Conseil constitutionnel », *Lamy fiscal*, 1998, n° 248, pp. 1-2.
- GOULARD, G., « L'égalité devant l'impôt. À propos de Conseil d'État, 30 juin 1995, *Gouvernement du territoire de la Polynésie française* », *RJF*, 1995, n° 7, pp. 639-642.
- HABIB, L., « La notion d'erreur manifeste d'appréciation dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *RDP*, 1986, pp. 695-730

- LAMARQUE, J., « Contentieux fiscal », *Revue générale des procédures*, 1999, n° 2, pp. 237-255.
- , « Contentieux fiscal », *Revue générale des procédures*, 1999, n° 4, pp. 687-697.
- LEBEN, Ch., « Réflexions sur le principe d'égalité », *RDP*, 1982, pp. 295-353.
- LUCHAIRE, F., « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les lois financières », *RDP*, 1997, n° 2, pp. 289-322.
- MÉLIN SOUCRAMANIEN, F., « Les adaptations du principe d'égalité à la diversité des territoires », *RFDA*, 1997, n° 5, pp. 906-925.
- , « Note sous Conseil constitutionnel, 18 décembre 1998, *Rossi* », *Dalloz*, 2000, n° 5, p. 63.
- MICLO, F., « Le principe d'égalité et la constitutionnalité des lois », *AJDA*, 1982, pp. 115-131 et 243.
- MOLINIER, J., « L'évolution du régime des procédures fiscales », *RFFP*, 1988, n° 22, pp. 101-114.
- MORANGE, G., « Valeur juridique des principes contenus dans les Déclarations des Droits », *RDP*, 1945, pp. 229-250.
- , « Le principe de l'égalité devant l'impôt », *Dalloz*, 1951, chron. XXIV, pp. 103-106.
- PELLOUX, R., « Les nouveaux discours sur l'inégalité et le droit public français », *RDP*, 1982, pp. 909-927.
- PHILIP, L., « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *Droit fiscal*, 1990, n° 12, pp. 464-467.
- , « La portée du principe d'égalité devant l'impôt dans les territoires d'outremer. À propos de Conseil d'État, 30 juin 1995, *Gouvernement du Territoire de la Polynésie française* », *RFDA*, 1995, n° 6, pp. 1243-1246.
- , « Note sous Conseil constitutionnel, 29 décembre 1998, *Bayrou* », *Dalloz*, 2000, n° 5, pp. 54-55.
- PISSALOUX, J.-L., « Le contrôle de constitutionnalité de la loi de finances pour 2000 : commentaire de la décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999 », *La Revue du Trésor*, 2000, n° 3, pp. 174-180.
- « Le contrôle de constitutionnalité des lois de finances : Réflexions en forme de bilan (deuxième partie) », *La Revue du Trésor*, 2000, n° 2, pp. 92-100.
- PRÉTOT, X., « Le principe de progressivité de l'impôt sur le revenu revêt-il un caractère constitutionnel ? En marge de la modification du régime de la CSG », *Droit social*, 1993, n° 9-10, pp. 787-
- RIVERO, J., « Les notions d'égalité et de discrimination en droit public français », dans *Travaux de l'Association Capitant*, Dalloz, 1961-62, tome n° XIV, pp. 343-360
- ROUX, A., « Note sous Conseil constitutionnel, 6 mars 1998, *Girod* », *Dalloz*, 2000, n° 5, pp. 55-56.
- SCHRAMECK, O., « Décisions du Conseil constitutionnel », *AJDA*, 1997, n° 2, pp. 161-167.
- VEDEL, G., « Doctrine et jurisprudence constitutionnelle », *RDP*, 1989, n°1, pp. 11-17.
- VENEZIA, J.-C., « La protection de l'égalité en droit public français », dans *Constitutional protection of equality*, Suthoff, 1975.
- VERKINDT, P.-Y., « Les exonérations de charges sociales : un outil pour la politique de la ville ? », *RDSS*, 1997, n° 3, pp. 596-603.
- WALINE, M., « Paradoxe sur l'égalité devant la loi », *Dalloz*, 1949, chron. VI, pp. 25-28.

### 3. — Articles de presse

- COURTOIS, G., « Rupture caractérisée d'égalité entre les contribuables », *Le Monde*, 21 décembre 2000, p. 8.

- MALINGRE, V., « Le budget de la Sécu est promulgué, mais sans baisse de la CSG », *Le Monde*, 27 décembre 2000, p. 7.
- ZAPPI, S., « Le Conseil d'État annule la visite médicale payante pour les étrangers », *Le Monde*, 23 mars 2000, p. 12.