



Commentaire

Décision n° 2023-1043 QPC du 13 avril 2023

Société Établissements Bocahut

(Taxe générale sur les activités polluantes à raison de l'émission de poussières)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 16 février 2023 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 255 du 15 février 2023) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Établissements Bocahut portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 2 de l'article 266 *septies* du code des douanes, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013.

Dans sa décision n° 2023-1043 QPC du 13 avril 2023, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « *poussières totales en suspension* » figurant au 2 de l'article 266 *septies* du code des douanes, dans cette rédaction.

I. – Les dispositions contestées

A. – Objet des dispositions contestées

1. – La taxe générale sur les activités polluantes

* La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) a été instituée à compter du 1^{er} janvier 1999¹. Le législateur a, ce faisant, souhaité « *moderniser, unifier et simplifier la fiscalité pesant sur les activités polluantes, considérant notamment que l'existence des taxes multiples dans le domaine de la protection de l'environnement ne favorise pas la lisibilité de la politique fiscale de lutte contre les pollutions et occasionne souvent des difficultés de gestion* »².

¹ Article 45 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999. Cette taxe se substituait aux cinq « écotaxes » (deux taxes parafiscales sur la pollution atmosphérique et sur les huiles de base, deux taxes sur les déchets ménagers et assimilés, devenus les déchets non dangereux, et les déchets industriels spéciaux, devenus les déchets dangereux, et la taxe sur les nuisances sonores) qui, depuis 1992, visent à réduire les pollutions dans des domaines précis et sont affectées au budget de l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME).

² Rapport n° 66 (Sénat – 1998-1999) fait par M. Philippe Marini au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 1999, déposé le 19 novembre 1998, tome 2, 1^{re} partie.

La création de la TGAP a également eu pour objectif de renforcer le principe du « *pollueur-payeur* », consacré tant en droit de l'Union européenne³ qu'en droit interne⁴, qui vise à ce que les phénomènes de pollution soient dûment pris en compte dans les calculs économiques de ceux qui les génèrent⁵. Le législateur a ainsi souhaité, en renchérissant leur coût, réduire la consommation de substances polluantes et limiter le développement des activités polluantes.

* Le régime de la TGAP se trouve codifié au sein du chapitre I^{er} (« Taxes intérieures ») du titre X (« Taxes diverses perçues par la douane »⁶) du code des douanes :

- l'article 266 *sexies* institue la taxe, en détermine le champ d'application et les redevables selon la nature des activités ou produits polluants ;
- l'article 266 *septies* définit le fait générateur de la taxe ;
- l'article 266 *octies* précise certaines modalités de calcul de l'assiette de la taxe ;
- l'article 266 *nonies* fixe les tarifs de la taxe ;
- l'article 266 *decies* est relatif à des cas de remboursement, de déduction, réduction et répercussion de la taxe ;
- les articles 266 *undecies*, 266 *duodecies* et 266 *terdecies* prévoient les modalités de déclaration, paiement, recouvrement et contrôle de la taxe.

La TGAP a, dès l'origine, été conçue comme une « *Taxe à compartiments* »⁷ et se divise actuellement en quatre composantes⁸ : les déchets, les lessives, les matériaux d'extraction et les substances polluantes émises dans l'atmosphère.

³ L'article 191 § 2 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne dispose que « *la politique de l'Union dans le domaine de l'environnement vise un niveau de protection élevé, en tenant compte de la diversité des situations dans les différentes régions de l'Union. Elle est fondée sur les principes de précaution et d'action préventive, sur le principe de la correction, par priorité à la source, des atteintes à l'environnement et sur le principe du pollueur-payeur* ».

⁴ L'article 3 de la Charte de l'environnement dispose que « *toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi* ». Au niveau législatif, le 3^o du paragraphe II de l'article L. 110-1 du code de l'environnement précise que le principe pollueur-payeur s'entend comme celui « *selon lequel les frais résultant des mesures de prévention, de réduction de la pollution et de lutte contre celle-ci doivent être supportés par le pollueur* ».

⁵ La doctrine définit ce principe comme une règle en vertu de laquelle « *le coût de la pollution doit être supporté par son auteur et non par la société* » (Yves Petit, « Environnement », *Répertoire de droit européen* Dalloz, janvier 2007 (actualisation : janvier 2023), n° 128).

⁶ Dont l'intitulé a depuis été renommé en « Impositions relevant des missions fiscales de la douane ».

⁷ Robert Hertzog, « La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) : un revirement dans la fiscalité de l'environnement », *Droit et Ville*, n° 47, 1999, p. 115.

⁸ Le périmètre des substances et activités concernées par la TGAP a connu de nombreuses et substantielles modifications depuis 1999. Elle portait initialement sur quatre catégories d'activités polluantes : le stockage de déchets ménagers et assimilés et l'élimination de déchets industriels spéciaux, l'émission dans l'atmosphère de substances polluantes, le décollage d'aéronefs sur les aérodromes recevant du trafic public et, enfin, la production d'huile usagée provenant de lubrifiants. La loi n° 99-1140 du 29 décembre 1999 de financement de la sécurité sociale pour 2000 et la loi n° 2000-1353 du 30 décembre 2000 de finances rectificative pour 2000 ont complété ce dispositif en étendant le

2. – Le volet de la TGAP sur les émissions polluantes dans l’atmosphère et la notion de poussières totales en suspension

* S’agissant de la composante de la TGAP relative aux émissions polluantes dans l’atmosphère, la loi prévoit qu’en sont redevables les exploitants des installations soumises à autorisation au titre des installations classées pour la protection de l’environnement (ICPE)⁹ qui émettent dans l’atmosphère certaines substances, et ce au-delà d’un seuil fixé par décret.

Les diverses substances chimiques¹⁰ dont l’émission dans l’atmosphère constitue le fait générateur pour ce volet de la TGAP sont définies au 2 de l’article 266 *septies* du code des douanes (*les dispositions objet de la décision commentée*).

À cet égard, la loi de finances pour 2009¹¹ a étendu son champ d’application en y ajoutant l’émission dans l’atmosphère de « *poussières totales en suspension* ».

Le législateur a justifié cet élargissement de la TGAP aux poussières totales en suspension en précisant qu’« *afin d’inciter les entreprises à réduire leurs émissions de particules, il est proposé d’étendre le champ d’application de la TGAP due à raison de l’émission de substances polluantes dans l’atmosphère (TGAP air) aux poussières totales en suspension qui incluent les particules émises et notamment les PM10 et PM2,5* »¹².

champ d’application de la taxe générale sur les activités polluantes à quatre nouvelles activités : la mise à la consommation et la livraison sur le marché intérieur des préparations pour lessives et produits adoucissants et assouplissants pour le linge, l’extraction, la mise à la consommation et la livraison sur le marché intérieur des matériaux d’extraction de toutes origines, la mise à la consommation et la livraison sur le marché intérieur de produits antiparasitaires à usage agricole et des produits assimilés et l’exploitation des établissements industriels et commerciaux qui présentent des risques particuliers pour l’environnement. La loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 de finances rectificative pour 2003 et la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 ont encore étendu le champ de la TGAP à deux nouvelles activités, la mise à disposition et distribution d’imprimés dans les boîtes aux lettres et autres auprès de particuliers n’en ayant pas fait la demande et la mise à la consommation sur le marché intérieur de certaines essences et gazole. De nombreux volets ont ensuite été supprimés ou rattachés à d’autres taxes spécifiques, pour parvenir aux quatre composantes principales de la TGAP subsistant en l’état du droit à ce jour.

⁹ 2 du paragraphe I de l’article 266 *sexies* du code des douanes.

¹⁰ Cette liste a connu des évolutions successives. Dans le dernier état du droit, il s’agit d’oxydes de soufre et autres composés soufrés, d’oxydes d’azote et autres composés oxygénés de l’azote, d’acide chlorhydrique, d’hydrocarbures non méthaniques, solvants, de benzène et d’hydrocarbures aromatiques polycycliques et autres composés organiques volatils, d’arsenic, de mercure, de sélénium, de plomb, de zinc, de chrome, de cuivre, de nickel, de cadmium, de vanadium.

¹¹ Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009.

¹² Exposé des motifs de l’article 9 du projet de loi n° 1127 de finances pour 2009, enregistré à l’Assemblée nationale le 26 septembre 2008.

Dans son rapport au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, M. Gilles Carrez soulignait ainsi que les poussières totales en suspension, qui n'étaient jusqu'alors pas soumises à la TGAP, méritaient d'être incluses dans l'assiette de cette taxe dans la mesure où elles sont, « *en raison de leur taille inférieure à 50 micromètres, particulièrement nocives pour la santé puisque, n'étant retenues ni dans les narines ni dans la gorge, elles pénètrent profondément dans l'organisme, en particulier dans les poumons* »¹³.

Le législateur a modifié, dans le même temps, l'article 266 *nonies* du code des douanes afin de fixer le tarif ainsi que le seuil d'assujettissement applicable aux émissions de poussières totales en suspension¹⁴.

* La doctrine administrative et certaines juridictions ont été amenées à préciser la façon dont il devait être fait application de la notion de « *poussières totales en suspension* ».

Plusieurs circulaires du ministre des finances et des comptes publics – notamment celles du 3 juillet 2018¹⁵ et du 27 juin 2019¹⁶ – sont venues préciser un certain nombre d'éléments relatifs à la TGAP à destination des opérateurs économiques et des services des douanes.

Les poussières totales en suspension y sont définies comme des « *particules émises dans l'air, de taille et de forme variables* »¹⁷. Elles incluent plusieurs catégories, distinguées selon leur taille :

– les « PM 2,5 », particules de taille inférieure à 2,5 micromètres, essentiellement de carbone mais aussi de nitrates, sulfates et de composés organiques comme les hydrocarbures aromatiques polycycliques, lesquels sont des substances mutagènes et cancérigènes. Ces particules sont les plus nocives pour la santé humaine. Elles sont dites insédimentables car elles ne se déposent pas sur le sol.

¹³ Rapport n° 1198 (Assemblée nationale – XIII^e législature) de M. Gilles Carrez fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan, 16 octobre 2008 – Tome II. Examen de la première partie du projet de loi de finances (Conditions générales de l'équilibre financier).

¹⁴ La loi de finances pour 2009 a par ailleurs prévu que le produit de la TGAP est affecté à l'ADEME à hauteur notamment « *de la fraction due par les exploitants mentionnés au 2 du I de ce même article à raison des quantités de poussières totales en suspension émises dans l'atmosphère* » (article L. 131-5-1 du code de l'environnement).

¹⁵ Circulaire du 3 juillet 2018 relative à la taxe générale sur les activités polluantes, NOR : CPAD1815446C.

¹⁶ Circulaire du 27 juin 2019 relative à la taxe générale sur les activités polluantes, NOR : CPAD1918823C. La gestion de cette taxe ayant initialement été confiée à la direction générale des douanes, c'est le ministre de l'action et des comptes publics qui en est l'auteur.

¹⁷ *Ibid.*, p. 52.

– les « PM 10 », particules de taille inférieure à 10 micromètres, essentiellement composées de matériaux terrigènes, de carbone, de sulfates, de nitrates et d'ammonium, ainsi que d'éléments issus de l'érosion ;

– ainsi que les poussières totales, particules de taille supérieure à 10 micromètres et inférieures à 100 micromètres.

Le Conseil d'État s'est prononcé sur la définition des poussières totales en suspension résultant de ces circulaires.

- Dans une décision du 21 décembre 2018¹⁸, il a écarté le moyen tiré de ce que la définition donnée des poussières totales en suspension par la circulaire du 3 juillet 2018 précitée procédait à une extension illégale de la TGAP en y incluant indûment les poussières de plus de 10 micromètres, au motif, selon le requérant, qu'elles ne sauraient être regardées comme ayant vocation à rester « en suspension ».

Dans ses conclusions¹⁹, le rapporteur public soulignait qu'il n'existe pas, en droit français, ni en droit européen, de définition de ces poussières, et qu'il convenait dès lors de se référer à la définition couramment admise en l'état des connaissances scientifiques. À cet égard, il proposait comme référence la norme « NF EN 481 » relative à la définition des fractions de taille pour le mesurage des particules en suspension dans l'air, qui définit les « *particules totales en suspension* » comme « *toutes les particules en suspension dans un volume donné d'air* » et précise qu'on ne dispose pas de valeurs expérimentales montrant que des particules de diamètre supérieur à 100 micromètres seraient inhalables.

Le Conseil d'État a toutefois considéré que la circulaire ne faisait que définir et dresser la liste des poussières totales en suspension, en rappelant leur subdivision en plusieurs catégories en fonction de leur taille, « *sans procéder à aucune assimilation à de telles poussières de particules qui n'en ont pas la nature* ». Il a également précisé qu'il ne résultait pas des textes invoqués par le requérant que la législation du droit de l'Union interdirait la taxation des particules totales d'une taille inférieure à 100 micromètres²⁰.

¹⁸ CE, 21 décembre 2018, n° 423772.

¹⁹ *Revue de Jurisprudence Fiscale* 4/19 - Conclusions C 400.

²⁰ Le Conseil d'État a ensuite confirmé cette jurisprudence dans une décision du 1^{er} avril 2019, n° 426413. Une décision du juge judiciaire va également dans le même sens : par une décision du 15 novembre 2022, une cour d'appel a ainsi considéré qu'« *il n'est pas établi que la notion de "poussières totales en suspension" soit insuffisamment précise pour pouvoir donner lieu à taxation* » et qu'« *il ne peut être soutenu que la loi serait équivoque ou insuffisamment précise au sens de la jurisprudence du Conseil constitutionnel ou serait insuffisamment claire, précise et dépourvue d'ambiguïté au sens de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne* » (CA Aix-en-Provence, 15 novembre 2022, RG n° 19/06511).

- Par une décision du 17 juin 2019²¹, le Conseil d'État s'est par ailleurs prononcé sur une QPC relative à l'article 266 *septies* du code des douanes. Le requérant faisait valoir qu'en ne définissant pas suffisamment la notion de poussières totales en suspension, le législateur aurait méconnu l'étendue de sa compétence et l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi.

Le Conseil d'État a cependant constaté que le requérant n'alléguait pas que la méconnaissance qu'il invoquait affecterait, par elle-même, un droit ou une liberté garanti par la Constitution, et il n'a donc pas renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel.

* La gestion et le recouvrement de la TGAP ayant été transférés de la direction des douanes vers la direction générale des finances publiques à compter du 1^{er} janvier 2020²², l'administration fiscale a, à son tour, été amenée à préciser sa doctrine officielle sur certains éléments relatifs à ce volet de la TGAP.

Le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (BOFIP) précise ainsi désormais que, « *pour les besoins de la composante de la TGAP, les poussières totales en suspension (PTS) s'entendent des particules suivantes, définies à l'article R. 221-1 du [code de l'environnement] : / - les particules d'un diamètre compris entre 2,5 et 10 micromètres, appelées PM 10 (particulate matter 10) et des particules de diamètre inférieur à 2,5 micromètres, appelées PM 2,5 (particulate matter 2,5) »*²³.

* D'autres textes juridiques français et européens font référence à une telle notion.

Les poussières totales sont définies à l'article R. 4222-3 du code du travail²⁴, qui dispose qu'on « *entend par : [...] Poussière totale, toute particule solide dont le diamètre aérodynamique est au plus égal à 100 micromètres ou dont la vitesse limite de chute, dans les conditions normales de température, est au plus égale à 0,25 mètre par seconde* ».

²¹ CE, 17 juin 2019, n° 429053.

²² À partir du 1^{er} janvier 2021 pour la composante « déchets ».

²³ BOI-TCA-POLL-30-12/01/2022, TCA - Taxe générale sur les activités polluantes - Émissions polluantes (« Précisions concernant les poussières totales en suspension »), p. 4, point 70. Il est également précisé que « *les poussières entrant dans le champ d'application de la composante de la TGAP sont celles qui sont rejetées dans l'atmosphère par l'intermédiaire de dispositifs conçus pour leur évacuation* » et que ne sont donc pas taxées, notamment, les poussières émises à l'air libre lors de la circulation des véhicules ou des engins, y compris de travaux publics, ainsi que les poussières émises par des dispositifs ayant une autre fonction tels que les dispositifs dédiés à l'aération (y compris les puits ou cheminées d'aération), les puits de lumière ou les entrées de galeries souterraines.

²⁴ Qui se situe dans le chapitre relatif aux règles d'aération et d'assainissement de l'air dans les locaux de travail.

La notion apparaît en outre dans une directive européenne de 2016 relative à la réduction des émissions nationales de certains polluants atmosphériques²⁵. L'Agence européenne de l'environnement considère que les particules totales en suspension incluent les particules jusqu'à 100 micromètres, de sorte que trois catégories de PTS peuvent être distinguées par ordre croissant de taille : les PM 2,5, les PM 10 et les « poussières grossières », dont le diamètre est inférieur à 100 micromètres.

B. – Origine de la QPC et question posée

Au cours de l'année 2017, la société Établissements Bocahut – qui exploitait différentes carrières afin d'extraire des roches massives – avait été l'objet d'un contrôle de l'administration des douanes, à l'issue duquel il lui avait été notifié un procès-verbal de constat d'infraction de défaut de déclaration et avait été mis à sa charge le paiement de la TGAP au titre de ses émissions de poussières en suspension. La société s'était acquittée de la somme qui lui était réclamée par l'administration, avant de contester cet assujettissement.

Après avoir adressé une demande de remboursement à l'administration, rejetée le 28 février 2019, elle avait assigné l'administration des douanes devant le tribunal judiciaire afin d'obtenir la décharge de l'intégralité des sommes mises à sa charge à ce titre.

Par un jugement du 20 mai 2020, le tribunal judiciaire de Lille avait rejeté sa demande. La société avait alors interjeté appel devant la cour d'appel de Douai, qui avait confirmé le jugement par un arrêt du 12 mai 2022. La société avait formé un pourvoi en cassation contre cet arrêt.

À l'occasion de ce pourvoi, la société avait soulevé une QPC portant sur « *les articles 266 sexies et suivants* » du code des douanes, et en particulier son article 266 *septies*, tirée notamment de l'insuffisance de la définition de la notion de « *poussières totales en suspension* ». La Cour de cassation avait considéré que cette question présentait un caractère sérieux²⁶ « *en ce qu'il appartient au législateur, conformément à l'article 34 de la Constitution, de fixer les éléments déterminants de l'assiette des*

²⁵ Directive (EU) 2016/2284 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2016 concernant la réduction des émissions nationales de certains polluants atmosphériques, modifiant la directive 2003/35/CE et abrogeant la directive 2001/81/CE (annexe I, tableau B).

²⁶ La société requérante avait également soulevé une seconde question portant sur les mêmes dispositions, qui critiquait, elle, l'insuffisance alléguée de la définition de la méthode de mesure des poussières totales en suspension d'autre part. La Cour de cassation a jugé qu'elle ne présentait pas de caractère sérieux dès lors qu'il n'appartient pas au législateur de déterminer la méthode de mesure des poussières totales en suspension. Elle ne l'a donc pas renvoyée au Conseil.

impositions de toute natures, de manière suffisamment précise afin de prémunir les redevables du risque d'arbitraire, et que l'absence de définition de la notion de "poussières totales en suspension" soumises à la TGAP, serait de nature à porter atteinte au droit de propriété des redevables dans la mesure où l'administration des douanes pourrait percevoir une taxe dont elle définirait elle-même l'assiette, et à leur droit à un recours effectif, en ce que l'absence de définition de cette notion limiterait les possibilités dont ils disposent pour contester les sommes mises à leur charge ». Elle avait donc renvoyé cette question au Conseil constitutionnel.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

* La société requérante reprochait à ces dispositions de ne pas définir avec une précision suffisante la notion de « *poussières totales en suspension* » dont le poids sert à déterminer l'assiette de la taxe générale sur les activités polluantes. Ce faisant, le législateur aurait méconnu l'étendue de sa propre compétence dans des conditions affectant le droit de propriété, le droit à un recours juridictionnel effectif et le principe d'égalité devant les charges publiques.

L'Union nationale des industries de carrières et des matériaux de construction avait présenté des observations en intervention qui rejoignaient celles de la société requérante.

* Dans la mesure où le grief de la société requérante se concentrait sur la définition de la notion de poussière totale en suspension, le Conseil constitutionnel a considéré que la QPC portait uniquement sur les mots « *poussières totales en suspension* » figurant au 2 de l'article 266 *septies* du code des douanes (paragr. 3).

A. – La jurisprudence constitutionnelle sur l'incompétence négative en matière fiscale

Aux termes de l'article 34 de la Constitution, « *La loi fixe les règles concernant : / (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature (...)* ».

En raison de l'objet spécifique de la QPC, tenant à la protection des « *droits et libertés que la Constitution garantit* » au sens de l'article 61-1 de la Constitution, le contrôle exercé par le Conseil au titre de l'incompétence négative en matière fiscale diffère selon qu'il se situe lors de l'examen *a priori* d'une loi (en DC) ou lorsqu'il est saisi *a posteriori* d'une question dirigée contre une disposition législative.

* Dans le cadre de son contrôle *a priori*, le Conseil a été amené à définir les éléments que doit déterminer le législateur à suffisance de précision lorsqu'il établit, comme il est seul compétent pour le faire, une taxe ou imposition de toute nature.

Ainsi, le Conseil juge qu'il appartient à ce titre au législateur de « *déterminer (...) au titre de la définition de l'assiette de l'impôt, les catégories de redevables ; que relève également de la loi la fixation des modalités de recouvrement* »²⁷.

- Concernant les règles de l'assiette d'un impôt, la jurisprudence admet avec une certaine souplesse que certains éléments ne soient définis que de façon générale.

Ainsi, dans sa décision n° 97-388 DC du 20 mars 1997 relative à la loi créant les plans d'épargne retraite, le Conseil a jugé que « *si en vertu des dispositions précitées de l'article 34 de la Constitution, il incombe au législateur de déterminer les éléments de l'assiette des cotisations sociales et de poser le principe d'exonérations et de leur limitation, il appartient au pouvoir réglementaire de définir, sans dénaturer l'objet et la portée de la loi, les montants et les taux de ces exonérations* »²⁸.

- En revanche, s'agissant des modalités de recouvrement des impositions, la jurisprudence du Conseil est plus exigeante dans la mesure où cette catégorie hétérogène comprend, ainsi qu'il a été amené à le préciser, les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition²⁹.

Dans sa décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, le Conseil a ainsi censuré les dispositions de la loi de finances pour 1999 qui régissaient, sans précision suffisante, les modalités de recouvrement de la taxe sur les activités à caractère saisonnier. Il a considéré que si le législateur « *peut, lorsqu'il s'agit d'une imposition perçue au profit d'une collectivité locale, confier à cette dernière la tâche d'assurer ce recouvrement, il doit en déterminer les règles avec une précision suffisante ; qu'en se bornant à prévoir que : "Le recouvrement de la taxe sur les activités à caractère saisonnier est opéré par les soins de l'administration municipale ; il peut être poursuivi solidairement contre le propriétaire du local ou du terrain où le redevable*

²⁷ Décision n° 90-283 DC du 8 janvier 1991, *Loi relative à la lutte contre le tabagisme et l'alcoolisme*, cons. 43.

²⁸ Décision n° 97-388 DC du 20 mars 1997, *Loi créant les plans d'épargne retraite*, cons. 15.

²⁹ Voir par exemple les décisions n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, *Société Unibail Rodamco (Majoration de la redevance pour création de locaux à usage de bureaux en Île-de-France)*, cons. 3, et n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances pour 2017*, paragr. 73.

exerce son activité", le législateur a méconnu l'étendue de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution »³⁰.

Le Conseil a parfois accepté d'éclairer le laconisme de la loi en se référant à l'intention du législateur, et il a ainsi jugé, dans sa décision n° 2001-447 DC du 18 juillet 2001 concernant la loi relative à la prise en charge de la perte d'autonomie des personnes âgées et à l'allocation personnalisée d'autonomie, que « *s'agissant des règles de recouvrement, en l'absence de disposition particulière dans la loi, le législateur a entendu renvoyer aux règles de droit commun applicables au recouvrement des créances d'un établissement public administratif* »³¹.

* Dans le cadre de son contrôle *a posteriori*, le Conseil a développé une jurisprudence particulière sur l'incompétence négative en matière fiscale, qui prend en compte les spécificités de l'objet de la QPC.

De façon générale, le Conseil constitutionnel exige, pour que le grief d'incompétence négative puisse être utilement invoqué en QPC, que la méconnaissance par le législateur de sa compétence affecte « *par elle-même* » un droit ou une liberté que la Constitution garantit. À défaut, le grief tiré de l'incompétence négative est inopérant.

Dès sa décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010³², le Conseil constitutionnel avait jugé « *que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit* ».

Avec sa décision n° 2012-254 QPC du 18 juin 2012, le Conseil constitutionnel a précisé ce considérant, constamment réitéré sous cette forme depuis lors, en jugeant « *que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit* »³³.

* Cette jurisprudence s'applique ainsi en matière fiscale lorsqu'est invoqué un grief tiré de ce que le législateur fiscal aurait méconnu l'étendue de sa compétence dans la définition de l'assiette ou du taux d'une imposition.

³⁰ Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, cons. 59.

³¹ Décision n° 2001-447 DC du 18 juillet 2001, *Loi relative à la prise en charge de la perte d'autonomie des personnes âgées et à l'allocation personnalisée d'autonomie*, cons. 21.

³² Décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *SNC Kimberly Clark (Incompétence négative en matière fiscale)*.

³³ Décision n° 2012-254 QPC du 18 juin 2012, *Fédération de l'énergie et des mines – Force ouvrière FNEM FO (Régimes spéciaux de sécurité sociale)*, cons. 3.

De façon constante, le Conseil juge en effet inopérant le grief d'incompétence négative soulevé en QPC lorsqu'il est dirigé contre la définition prétendument insuffisante de l'assiette ou du taux d'une imposition.

- Le Conseil a inauguré cette voie jurisprudentielle dès sa décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010 précitée.

Dans cette décision, la société requérante soutenait qu'en renvoyant à des décrets en Conseil d'État le soin de déterminer les conditions d'application de l'article 271 du code général des impôts, le législateur avait méconnu les dispositions de l'article 34 de la Constitution aux termes desquelles la loi fixe les règles concernant « *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* » et de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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* ».

Le Conseil a considéré « *qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : "La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique..." ; que les dispositions de l'article 14 de la Déclaration de 1789 sont mises en œuvre par l'article 34 de la Constitution et n'instituent pas un droit ou une liberté qui puisse être invoqué, à l'occasion d'une instance devant une juridiction, à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution* »³⁴.

- La décision n° 2014-419 QPC précitée a donné au Conseil l'occasion de confirmer sa jurisprudence relative à l'inopérance d'un grief tiré d'une incompétence négative du législateur en matière de détermination de l'assiette ou du taux d'imposition en QPC.

Le Conseil a ainsi précisé son considérant de principe en la matière, jugeant expressément que « *la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa*

³⁴ Décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *SNC Kimberly Clark (Incompétence négative en matière fiscale)*, cons. 4.

compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit »³⁵.

- Le Conseil constitutionnel a ensuite confirmé à de nombreuses reprises, et dans les mêmes termes, qu'il refusait d'examiner les griefs tirés de la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition :

– à propos des exonérations de taxes intérieures de consommation pour les produits énergétiques faisant l'objet d'un double usage prévues à l'article 265 C du code des douanes, dans sa décision n° 2014-445 QPC du 29 janvier 2015³⁶ ;

– à propos de l'exonération de TGAP applicable aux personnes qui livrent, pour la première fois, des produits pour lessives dans un département d'outre-mer depuis la métropole, dans sa décision n° 2016-537 QPC du 22 avril 2016³⁷ ;

– à propos du taux des cotisations finançant l'allocation de logement des personnes âgées, des infirmes, des jeunes salariés et de certaines catégories de demandeurs d'emploi, dans sa décision n° 2017-657 QPC du 3 octobre 2017³⁸ ;

– et à propos de la définition des frais généraux et des services extérieurs visés à l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie relatif à des mécanismes de déduction fiscale, dans sa décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020³⁹.

* Le Conseil n'a apporté à ce jour qu'un seul tempérament à cette jurisprudence, tenant au cas particulier où le législateur a non pas omis de préciser des éléments d'assiette ou de taux, mais positivement confié leur entière détermination, « contribuable par contribuable », à l'autorité administrative.

³⁵ Décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, *Société Praxair SAS (Contribution au service public de l'électricité)*, cons. 10.

³⁶ Décision n° 2014-445 QPC du 29 janvier 2015, *Société Thyssenkrupp Electrical Steel Ugo SAS (Exonération de taxes intérieures de consommation pour les produits énergétiques faisant l'objet d'un double usage)*, cons. 9.

³⁷ Décision n° 2016-537 QPC du 22 avril 2016, *Société Sofadig Exploitation (Redevable de la taxe générale sur les activités polluantes pour certains échanges avec les départements d'outre-mer)*, cons. 13.

³⁸ Décision n° 2017-657 QPC du 3 octobre 2017, *Société Valeo systèmes de contrôle moteur (Cotisation et contribution finançant l'allocation de logement des personnes âgées, des infirmes, des jeunes salariés et de certaines catégories de demandeurs d'emploi)*, cons. 7. Dans cette décision, le requérant tentait de combiner l'incompétence négative du législateur fiscal avec l'atteinte au droit de propriété, la liberté d'entreprendre ou encore l'égalité.

³⁹ Décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020, *Société Casden Banque populaire (Plafonnement de la déductibilité fiscale des frais généraux des entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie)*, paragr. 22.

Dans sa décision n° 2014-431 QPC du 28 novembre 2014, il a ainsi considéré qu'en permettant d'obtenir, sur agrément, le report des déficits antérieurs non encore déduits par les sociétés apporteurs ou par les sociétés bénéficiaires des apports sur les bénéfices ultérieurs de ces dernières, les dispositions contestées du paragraphe II de l'article 209 du code général des impôts prévoyaient des modalités de détermination de l'assiette de l'imposition des bénéfices des sociétés dans le cadre d'opérations de restructuration. Il en a déduit que le législateur avait positivement habilité l'administration à fixer, contribuable par contribuable, les modalités de détermination de l'assiette de l'imposition et qu'un tel pouvoir méconnaissait la compétence du législateur dans des conditions qui affectaient, par elles-mêmes, le principe d'égalité devant les charges publiques⁴⁰.

Dans le même sens, il a jugé, dans sa décision n° 2016-622 QPC du 30 mars 2017, à propos de l'article 2333-70 du code général des collectivités territoriales relatif au versement du produit d'une taxe au budget de la commune ou d'un établissement public qui rembourse les versements destinés aux transports, que « *la méconnaissance par le législateur de sa compétence dans la détermination de l'assiette d'une imposition perçue au profit des collectivités territoriales ou leurs groupements, lorsqu'elle leur permet de fixer cette assiette contribuable par contribuable, affecte par elle-même le principe d'égalité devant les charges publiques* »⁴¹.

* En revanche, le grief d'incompétence négative en matière fiscale reste invocable en QPC lorsqu'est critiquée l'insuffisante détermination par le législateur des modalités de recouvrement d'une imposition.

Le Conseil juge en effet que « *l'absence de détermination des modalités de recouvrement d'une imposition affecte le droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration de 1789* »⁴².

Il a confirmé cette solution dans sa décision n° 2014-419 QPC précitée, jugeant dans le même sens que « *la méconnaissance, par le législateur, de l'étendue de sa compétence dans la détermination des modalités de recouvrement d'une imposition n'affecte pas par elle-même le droit de propriété ; qu'en revanche, elle affecte par*

⁴⁰ Décision n° 2014-431 QPC du 28 novembre 2014, *Sociétés ING Direct NV et ING Bank NV (Impôts sur les sociétés – agrément ministériel autorisant le report de déficits non encore déduits)*, cons. 9.

⁴¹ Décision n° 2016-622 QPC du 30 mars 2017, *Société SNF (Remboursement du versement destiné aux transports)*, paragr. 10.

⁴² Décision n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013, *SARL Majestic Champagne (Taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises – Modalités de recouvrement)*, cons. 6, et décision n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013, *Société Boulanger (Taxe locale sur la publicité extérieure II)*, cons. 15.

elle-même le droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 »⁴³.

Le Conseil a donc confirmé la distinction opérée dans son contrôle entre l'assiette et le taux de l'imposition, d'une part, et les modalités de recouvrement de l'impôt, d'autre part⁴⁴.

B. – L'application à l'espèce

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel s'est d'abord attaché à décrire les dispositions contestées. À cet égard, il a rappelé qu'en application des articles 266 *sexies* et 266 *octies* du code des douanes, la taxe générale sur les activités polluantes est assise sur le poids de diverses substances émises dans l'atmosphère, au nombre desquelles figurent les « *poussières totales en suspension* » (paragr. 4).

Le Conseil constitutionnel a ensuite réitéré sa formulation de principe en matière d'incompétence négative et rappelé la compétence que le législateur tient de l'article 34 de la Constitution en matière fiscale (paragr. 5 et 6). Dans la droite ligne de sa jurisprudence constante s'agissant de la détermination de l'assiette et du taux des impositions de toute natures, il a réaffirmé que « *La méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit* » (paragr. 7).

L'application de cette jurisprudence classique sur l'incompétence négative en matière de taux de l'impôt devait dès lors conduire le Conseil à écarter le grief tiré de l'incompétence négative pour les mêmes motifs que dans ses décisions n^{os} 2014-419 QPC, 2014-445 QPC et 2016-537 QPC, 2017-657 QPC et 2019-819 QPC précitées.

C'est la raison pour laquelle le Conseil a jugé que « *le grief tiré de ce que le législateur n'aurait pas suffisamment défini les "poussières totales en suspension", dont le poids entre dans l'assiette de la taxe générale sur les activités polluantes, ne peut qu'être écarté* » (même paragr.).

Après avoir relevé que les dispositions contestées ne méconnaissaient aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, il les a donc déclarées conformes à la Constitution (paragr. 8).

⁴³ Décision n^o 2014-419 QPC du 8 octobre 2014, *Société Praxair SAS (Contribution au service public de l'électricité)*, cons. 11.

⁴⁴ V. sur ce point le commentaire de la décision.