

Commentaire

Décision n° 2018-708 QPC du 1^{er} juin 2018

Société Elengy et autre

(Assujettissement des installations de gaz naturel liquéfié à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 15 mars 2018 par le Conseil d'État (décision n^{os} 416697, 416701, 417061 du 14 mars 2018) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par les sociétés Elengy et Fosmax LNG portant sur le deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA du code général des impôts (CGI), dans ses deux rédactions résultant du décret n° 2015-608 du 3 juin 2015 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code et du décret n° 2016-775 du 10 juin 2016 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

Dans sa décision n° 2018-708 QPC du 1^{er} juin 2018, le Conseil constitutionnel a déclaré les mots « , L. 452-1 et L. 452-5 » figurant au deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA du CGI, dans ces deux rédactions, conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – L'article 1635-0 *quinquies* du CGI : l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux

L'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER) a été créée au profit des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) par la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010, afin de compenser l'allègement de la charge fiscale qu'engendrait pour les entreprises de réseaux le remplacement de la taxe professionnelle par la contribution économique territoriale.

L'instauration de cette imposition poursuit ainsi un double objectif :

« - maintenir à l'issue de la réforme, à un niveau quasi-constant (90 à 95 %), le montant d'impôt acquitté par quelques entreprises qui profiteraient à défaut d'un très fort effet d'aubaine. Huit entreprises de secteurs peu exposées à la concurrence internationale et peu sujettes à délocalisation engrangeraient en effet à elles seules un gain de l'ordre de 1,6 milliard d'euros. Pour l'une d'entre elles, le gain se chiffrerait à 540 millions d'euros ;

« - garantir pour les collectivités territoriales une recette fiscale qui favorise l'implantation de certaines installations peu attractives (installations nucléaires, incinérateurs et centres de stockage) »¹.

Le principe de cette imposition est institué à l'article 1635-0 *quinquies* du CGI. Neuf catégories d'entreprises sont soumises à l'IFER selon des modalités qui leur sont propres : les éoliennes et hydroliennes (article 1519 D du CGI) ; les installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme (article 1519 E du CGI) ; les installations de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique (article 1519 F du CGI) ; des transformateurs électriques (article 1519 G du CGI) ; les stations radioélectriques (article 1519 H du CGI) ; les installations gazières et les canalisations de transport de gaz naturel et d'autres hydrocarbures (article 1519 HA du CGI) ; le matériel ferroviaire roulant utilisé sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs (article 1599 *quater* A du CGI) ; certains matériels roulants utilisés sur les lignes de transport de voyageurs en Île-de-France (article 1599 *quater* A *bis* du CGI) ; les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre et certains équipements de commutation téléphonique (article 1599 *quater* B du CGI).

2. – L'article 1519 HA du CGI : le régime de l'IFER pour les installations, ouvrages et canalisations de gaz naturel liquéfié

Les installations, ouvrages et canalisations de transport de gaz naturel n'étaient pas, à l'origine, compris dans le champ de l'IFER. Ils y ont été assujettis par la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011. Leur imposition tend à *« limiter les gains des entreprises les exploitant dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle, et à maintenir un retour pour les collectivités locales d'implantation »* et, plus particulièrement pour les canalisations, *« à compenser les contraintes qu'elles génèrent puisque l'évolution des normes de sécurité implique la nécessité pour les collectivités, dès lors qu'elles veulent utiliser des terrains à proximité de ces canalisations, d'effectuer des travaux de protection qui sont à leur*

¹ Exposé sommaire de l'amendement n° II – 673 présenté par MM. Bouvard et Carrez en première lecture devant l'Assemblée nationale.

charge »².

Le champ et les modalités d'application de l'IFER pour les installations gazières sont définis à l'article 1519 HA du CGI, créé par la loi du 29 décembre 2010.

Son paragraphe I prévoit qu'elle s'applique aux installations de gaz naturel liquéfié ; aux stockages souterrains de gaz naturel ; aux canalisations de transport de gaz naturel ; aux stations de compression du réseau de transport de gaz naturel ; aux canalisations de transport d'autres hydrocarbures ; aux canalisations de transport de produits chimiques.

Son paragraphe II prévoit qu'elle est due annuellement par l'exploitant de l'installation, de l'ouvrage ou de la canalisation au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Son paragraphe III fixe le montant de l'IFER en fonction de chaque type d'installation, ouvrage ou canalisation mentionné au paragraphe I. Ce montant est revalorisé chaque année dans les conditions prévues au paragraphe II de l'article 1635-0 *quinquies* du CGI.

Son paragraphe IV est relatif aux modalités de déclaration, de contrôle, de recouvrement et de contentieux de l'imposition.

a. – Le champ d'application de l'IFER pour les installations de gaz naturel liquéfié et le tarif applicable

Le deuxième alinéa du paragraphe III fixe, dans les deux rédactions contestées un montant unique d'IFER pour les installations de gaz naturel liquéfié qu'il désigne (les installations « *dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application des articles L. 445-1 à L. 445-3, L. 445-5, L. 446-2 à L. 446-4, L. 452-1 et L. 452-5 du code de l'énergie* »).

Ce montant s'élève à 2 600 010 euros par installation, dans la rédaction résultant du décret du 3 juin 2015 et à 2 626 010 euros dans la rédaction de ces dispositions résultant du décret du 10 juin 2016.

Combinées avec les dispositions du paragraphe I qui prévoient l'assujettissement à l'IFER des installations de gaz naturel liquéfié, celles du deuxième alinéa du

² *Ibid.*

paragraphe III de l'article 1519 HA, qui désignent les installations auxquelles s'applique le tarif de l'impôt, déterminent le champ d'application de l'IFER pour les installations de gaz naturel liquéfié.

* La désignation des installations visées par le deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA a évolué dans le temps.

– Dans sa rédaction initiale, issue de la loi du 29 décembre 2010, le deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA visait les installations de gaz naturel liquéfié « *dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application de l'article 7 de la loi n° 2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie* ». Le champ d'application de l'IFER pour les installations de gaz naturel liquéfié était donc défini, par renvoi, par l'article 7 de la loi du 3 janvier 2003, lequel a transposé une directive communautaire du 22 juin 1998.

– L'ordonnance n° 2011-504 du 9 mai 2011 portant codification de la partie législative du code de l'énergie a abrogé l'article 7 de la loi du 3 janvier 2003 et codifié, à droit constant, ses dispositions dans des articles du nouveau code de l'énergie.

Afin notamment de tirer les conséquences de la codification de l'article 7 de la loi du 3 janvier 2003, le deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA a été modifié par le décret n° 2013-463 du 3 juin 2013 portant incorporation au code général des impôts et au code des douanes de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ces codes : la référence à l'article 7 de la loi du 3 janvier 2003 a été remplacée par la référence aux articles L. 445-1 à L. 445-3, L. 445-5, L. 446-2 à L. 446-4, L. 452-1 et L. 452-5 du code de l'énergie.

– Les dispositions du deuxième alinéa du paragraphe III de l'article sont demeurées inchangées depuis, à l'exception du tarif, réévalué chaque année par voie réglementaire.

b. – Les installations relevant des articles visés par le deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA

* Les articles L. 445-1 à L. 445-3 du code de l'énergie sont relatifs aux tarifs réglementés de vente du gaz naturel.

L'article L. 445-5, abrogé par la loi n° 2015-992 du 17 août 2015 relative à la

transition énergétique pour la croissance verte, portait sur la tarification spéciale de solidarité au profit des clients domestiques.

Les articles L. 446-2 à L. 446-4 comprennent des dispositions relatives à la vente de biogaz.

L'article L. 452-1 définit notamment les critères de fixation des tarifs d'utilisation des installations de gaz naturel liquéfié (cet article, dans sa rédaction initiale, a repris le contenu du paragraphe III de l'article 7 de la loi du 3 janvier 2003). Il fixe ainsi des tarifs dits « réglementés », qui sont publics et applicables pour une durée limitée et déterminés en fonction des charges d'exploitation et d'investissement.

L'article L. 452-5 autorise le pouvoir réglementaire à déroger aux règles régissant ces tarifs réglementés, prévues aux articles L. 452-1, L. 452-2 et L. 452-3³, soit en raison des modalités particulières d'utilisation des ouvrages et installations, soit de la nécessité d'investir dans de nouvelles infrastructures (cet article, dans sa rédaction initiale, a repris le contenu du paragraphe IV de l'article 7 de la loi du 3 janvier 2003). Il prévoit la possibilité de fixer des tarifs dits « négociés ».

c. – Les installations relevant de l'article L. 452-6 du code de l'énergie

* Transposant la directive 2003/55/CE du 26 juin 2003, l'article 44 de la loi n° 2004-803 du 9 août 2004 relative au service public de l'électricité et du gaz et aux entreprises électriques et gazières a créé un article 7-1 dans la loi du 3 janvier 2003. Le premier alinéa de cet article 7-1 a été codifié, à droit constant, à l'article L. 452-6 du code de l'énergie par l'ordonnance du 9 mai 2011 précitée.

Cet article L. 452-6, inchangé depuis, prévoit que « *L'autorité administrative peut autoriser, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État, l'exploitant d'une installation de gaz naturel liquéfié ou d'un ouvrage d'interconnexion avec un réseau de transport de gaz naturel situé sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne à déroger, pour tout ou partie de cette installation ou de cet ouvrage, aux dispositions de la présente section* ». Autrement dit, l'autorité administrative peut notamment permettre à un exploitant de fixer librement ses tarifs d'utilisation.

La dérogation ouverte par l'article L. 452-6 vaut, d'une part, pour les ouvrages d'interconnexion avec un réseau de transport de gaz naturel situé sur le territoire

³ Ces deux derniers articles précisent les modalités de fixation des tarifs réglementés en question.

d'un autre État membre de l'Union européenne et, d'autre part, pour les installations de gaz naturel liquéfié situées en France. En effet, si l'ordre d'énumération retenu par cet article introduit une ambiguïté sur la question de savoir si le critère de localisation à l'étranger vaut pour les deux types d'installations visées (ouvrage d'interconnexion et installation de gaz naturel liquéfié), cette ambiguïté est levée à la lecture de l'article 22 de la directive du 26 juin 2003, que transpose la loi du 9 août 2004 : « *Les nouvelles grandes infrastructures gazières, c'est-à-dire les interconnexions entre États membres, les installations de GNL⁴ ou de stockage peuvent, sur demande, bénéficier d'une dérogation aux dispositions figurant aux articles 18, 19, 20 et à l'article 25, paragraphes 2, 3 et 4 (...)* », le paragraphe 2 de l'article 25 étant relatif au pouvoir de fixation du tarif. Il s'en déduit que la possibilité, accordée par l'autorité administrative, de fixer librement son tarif vaut pour les installations de gaz naturel liquéfié situées sur le territoire français.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Elengy et la société Fosmax LNG, qui exploitent des installations de gaz naturel liquéfié, s'étaient acquittées de l'IFER au titre des années 2015 et 2016.

Elles avaient constaté que la société Dunkerque LNG, qui exploite une installation relevant de l'article L. 452-6 du code de l'énergie pour la fixation de son tarif d'utilisation, ne s'était pas acquittée de cet impôt.

Estimant que l'application du régime de tarification de l'article L. 452-6, non visé au deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA du CGI, emportait exonération de l'IFER, elles en avaient déduit que ce dernier article imposait différemment des installations comparables et concurrentes. Elles avaient donc présenté des réclamations tendant à la restitution du montant d'IFER acquitté au titre des années 2015 et 2016.

Après le rejet implicite de leurs réclamations, elles avaient saisi les tribunaux administratifs de Nantes et de Marseille et avaient, à l'appui de leurs requêtes, soulevé trois QPC portant sur ces mêmes dispositions, toutes trois transmises au Conseil d'État par un jugement du 2 janvier 2018 et deux ordonnances du 19 décembre 2017.

⁴ Le 11 de l'article 2 de la directive du 26 juin 2003 définit une installation de GNL (gaz naturel liquéfié) comme suit : « *un terminal utilisé pour la liquéfaction du gaz naturel ou l'importation, le déchargement et la regazéification du GNL et comprenant les services auxiliaires et le stockage temporaire nécessaires pour le processus de regazéification du GNL et sa fourniture ultérieure au réseau de transport, mais ne comprenant aucune partie de terminaux GNL utilisée pour le stockage* ».

Par la décision précitée du 14 mars 2018, le Conseil d'État avait renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel en jugeant sérieux « *le moyen tiré de ce qu'elles [les dispositions] portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, notamment aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques* ».

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

Les sociétés requérantes soutenaient que les dispositions du deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA excluaient du champ d'application de l'IFER les installations de gaz naturel liquéfié dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application de l'article L. 452-6, alors que celles relevant des articles L. 452-1 et L. 452-5 du même code seraient soumises à cet impôt. Il en résultait, selon elles, une différence de traitement injustifiée, en méconnaissance du principe d'égalité devant la loi. Cette différence de traitement était également contraire au principe d'égalité devant les charges publiques dès lors qu'elle ne reposait pas sur des critères objectifs et rationnels

Si le Conseil constitutionnel était saisi de l'ensemble des dispositions du deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA du CGI, il a jugé, compte tenu de ces griefs, que la QPC portait uniquement sur les mots « , L. 452-1 et L. 452-5 » figurant à ce deuxième alinéa (paragr. 4).

A. – La nature législative des dispositions contestées

Les dispositions du deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA du CGI avaient été renvoyées au Conseil constitutionnel dans leur rédaction résultant des décrets du 3 juin 2015 et du 10 juin 2016.

Le premier de ces décrets a modifié le contenu du deuxième alinéa du paragraphe III, en remplaçant la référence à l'article 7 de la loi du 3 janvier 2003 par la référence aux articles L. 445-1 à L. 445-3, L. 445-5, L. 46-2 à L. 446-4, L. 452-1 et L. 452-5 du code de l'énergie. Toutefois, cette modification a été opérée à droit constant, afin de tenir compte de la codification de l'article 7 de la loi du 3 janvier 2003 par l'ordonnance du 9 mai 2011, qui a été ratifiée. Or, comme le Conseil constitutionnel l'a déjà jugé, des dispositions législatives codifiées à droit constant

par un décret constituent des dispositions législatives au sens de l'article 61-1 de la Constitution⁵.

Ainsi, les mots « , L. 452-1 et L. 452-5 » figurant au deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA du CGI ont bien valeur législative, de sorte que le Conseil constitutionnel était compétent pour contrôler leur conformité à la Constitution. Ce point n'ayant pas été soulevé devant lui, le Conseil constitutionnel a procédé à cette vérification dans sa décision de manière implicite.

B. – Les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

1. – La jurisprudence constitutionnelle

Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *La loi ... doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ». De manière constante, le Conseil constitutionnel juge que le principe d'égalité devant la loi « *ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »⁶.

Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

⁵ Voir par exemple décision n° 2014-432 QPC du 28 novembre 2014, *M. Dominique de L. (Incompatibilité des fonctions de militaire en activité avec un mandat électif local)*, cons. 6.

⁶ Par exemple : décision n° 2016-592 QPC du 21 octobre 2016, *Mme Françoise B. (Recours en récupération des frais d'hébergement et d'entretien des personnes handicapées)*, paragr. 6.

2. – L'application à l'espèce

La réponse aux griefs supposait au préalable de déterminer si les installations de gaz naturel liquéfié relevant de l'article L. 452-6 du code de l'énergie entraient ou non dans le champ de l'IFER.

Ce point n'est pas tranché par la jurisprudence, le Conseil d'État s'étant abstenu, dans la décision de renvoi de la QPC, d'interpréter l'article 1519 HA sur ce point. En effet, sa décision de renvoi juge que présente un caractère sérieux le moyen tiré de ce que le deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA du CGI méconnaît les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (point 6) après s'être limitée à relever que « *Les sociétés requérantes soutiennent qu'en ne mentionnant pas l'article L. 452-6 du code de l'énergie, les dispositions du deuxième alinéa du III de l'article 1519 HA du code général des impôts exonèrent de l'IFER les installations de gaz naturel liquéfié bénéficiant de la dérogation prévue à cet article (...)* » (point 5).

Il revenait donc au Conseil constitutionnel de procéder lui-même à l'interprétation des dispositions de l'article 1519 HA du CGI sur ce point.

Après avoir reproduit ses formulations de principe en matière d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (paragr. 5 et 6), le Conseil constitutionnel a rappelé l'objet des dispositions contestées, qui « *fixent le tarif de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux pour les installations dont les tarifs d'utilisation sont régis par les articles L. 452-1 et L. 452-5 du code de l'énergie* » (paragr. 7). Il a également exposé la portée des articles L. 452-1, L. 452-5, que les dispositions contestées mentionnent (« *L'article L. 452-1 définit les règles de fixation des tarifs d'utilisation des installations de gaz naturel liquéfié. L'article L. 452-5 autorise le pouvoir réglementaire à y déroger en raison des modalités particulières d'utilisation des installations ou de la nécessité d'investir dans de nouvelles infrastructures* »), et celle de l'article L. 452-6, qu'elles ne mentionnent pas : « *L'article L. 452-6 permet à l'autorité administrative d'autoriser l'exploitant d'une installation de gaz naturel liquéfié à déroger, notamment, aux règles précédentes* » (même paragr.).

Le Conseil constitutionnel s'est ensuite attaché à déterminer si les installations de gaz naturel liquéfié relevant de l'article L. 452-6 du code de l'énergie entraient ou non dans le champ de cette imposition. À cet égard, il a relevé, d'une part, que « *le paragraphe I de l'article 1519 HA du code général des impôts assujettit à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux l'ensemble des installations*

de gaz naturel liquéfié, quelles que soient les règles régissant la fixation de leur tarif d'utilisation » et d'autre part que « le deuxième alinéa du paragraphe III de cet article fixe le montant de cet impôt pour l'ensemble de ces installations » (paragr. 8). Il a déduit de ces deux éléments, que « la circonstance que l'article L. 452-6 ne soit pas mentionné par les dispositions contestées n'exonère pas de cette imposition les installations qui relèvent de cet article » (même paragr.). Autrement dit, il a interprété les dispositions combinées du paragraphe I et du deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA du CGI comme soumettant à l'IFER les installations relevant de l'article L. 452-6 du code de l'énergie, au tarif fixé par ce deuxième alinéa.

Dès lors, il n'a pu que considérer « que les dispositions contestées n'instituent aucune différence de traitement entre les installations de gaz naturel liquéfié selon qu'elles relèvent, pour leurs tarifs d'utilisation, des articles L. 452-1 et L. 452-5 ou de l'article L. 452-6 » (paragr. 9).

Par conséquent, après avoir jugé qu'ils ne méconnaissaient ni les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques (paragr. 9) ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit (paragr. 10), le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « , L. 452-1 et L. 452-5 » figurant au deuxième alinéa du paragraphe III de l'article 1519 HA du CGI (paragr. 10).