



## Commentaire

### Décision n° 2023-8 LP du 24 janvier 2024

#### *Loi du pays instituant une taxe sur les exportations de produits miniers*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 26 octobre 2023 par la présidente de l'assemblée de la province Sud de la Nouvelle-Calédonie, dans les conditions prévues à l'article 104 de la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie, d'un recours portant sur la loi du pays instituant une taxe sur les exportations de produits miniers, adoptée le 16 octobre 2023. Il a également été saisi de ce texte, le même jour et dans les mêmes conditions, par dix-huit membres du congrès de la Nouvelle-Calédonie.

Cette loi du pays, adoptée une première fois par le congrès de la Nouvelle-Calédonie le 10 janvier 2023, avait fait l'objet d'une nouvelle délibération à la demande de plus de onze membres du congrès, conformément à l'article 103 de la loi organique du 19 mars 1999.

Les auteurs des saisines contestaient la procédure d'adoption de l'article 1<sup>er</sup> de cette loi du pays ainsi que la conformité à la Constitution du dernier alinéa de l'article Lp. 730 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, créé par ce même article 1<sup>er</sup>.

Dans sa décision n° 2023-8 LP du 24 janvier 2024, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le dernier alinéa de l'article Lp. 730 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, dans sa rédaction issue de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du pays déférée.

#### **I. – La recevabilité des saisines**

\* En défense, le président de l'assemblée de la province Nord concluait à l'irrecevabilité des deux saisines, au motif qu'elles n'identifiaient pas la loi du pays contre laquelle elles étaient dirigées.

\* Conformément aux articles 103 et 104 de la loi organique du 19 mars 1999 précitée, la recevabilité de la saisine est subordonnée à trois conditions : d'une part, la loi du pays qui est déférée au Conseil constitutionnel doit avoir fait l'objet d'une nouvelle

délibération du congrès ; d'autre part, la saisine doit émaner du haut-commissaire, du gouvernement, du président du congrès, du président d'une assemblée de province ou de dix-huit membres du congrès ; enfin, la saisine doit avoir été présentée dans les dix jours de l'adoption définitive de la loi du pays.

Si le respect des deux dernières conditions n'était pas contesté, il revenait au Conseil constitutionnel de s'assurer qu'il avait bien été saisi d'une loi de pays remplissant la première condition.

À cet égard, il n'a pu que constater qu'« *il ressort [...] de l'exposé des griefs formulés par les requérants ainsi que des pièces jointes à leurs saisines que, en dépit de l'erreur commise dans l'intitulé du texte déféré, ces derniers contestent la conformité à la Constitution de la loi du pays instituant une taxe sur les exportations de produits miniers* ». Cette dernière ayant bien fait l'objet d'une nouvelle délibération du congrès, il a rejeté les conclusions présentées aux fins d'irrecevabilité des saisines (paragr. 2).

## **II. – Le contrôle de constitutionnalité**

### **A. – Les normes de référence applicables**

Comme pour tous les textes intéressant la Nouvelle-Calédonie, le Conseil exerce son contrôle au regard de la Constitution, mais également de l'accord de Nouméa du 5 mai 1998, qui a été constitutionnalisé par sa mention dans les articles 76 et 77 de la Constitution. S'y ajoute la loi organique du 19 mars 1999 précitée, qui met en œuvre ces accords et organise la répartition des pouvoirs et des compétences au sein de la Nouvelle-Calédonie et entre elle et l'État.

La détermination des normes de référence applicables en la matière est d'ailleurs consacrée dans une formule de principe, confirmée à plusieurs reprises, selon laquelle « *le contrôle du Conseil constitutionnel sur les lois du pays doit s'exercer non seulement au regard de la Constitution, mais également au regard des orientations définies par l'accord de Nouméa et des dispositions organiques prises pour leur application* »<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Dès sa décision n° 99-410 DC du 15 mars 1999, *Loi organique relative à la Nouvelle-Calédonie*, le Conseil a précisé que son contrôle à l'égard de la loi organique s'exerce au regard de la Constitution et des accords de Nouméa (cons. 3 et 16). Dans ses décisions suivantes, dans le cadre du contrôle des lois du pays, il a complété cette formule de principe par la référence aux « *dispositions organiques prises pour leur application* » (voir, par exemple, les décisions n° 2014-4 LP du 21 novembre 2014, *Loi du pays relative à l'accès à l'emploi titulaire des fonctions publiques de Nouvelle-Calédonie*, cons. 4, et n° 2014-5 LP du 27 février 2015, *Loi du pays portant création de centimes additionnels*

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a ainsi classiquement rappelé cette formule de principe avant d'examiner les griefs des requérants (paragr. 4).

## **B. – La régularité de la procédure d'adoption de l'article 1<sup>er</sup> de la loi déferée**

### **1. – La procédure d'adoption de l'article 1<sup>er</sup> et les griefs des requérants**

\* Le 12 janvier 2021, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie avait déposé devant le congrès un projet de loi du pays ayant pour objet d'instituer une taxe sur les exportations de produits miniers.

Préalablement au dépôt de ce texte, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie avait recueilli l'avis du conseil économique, social et environnemental de la Nouvelle-Calédonie<sup>2</sup> ainsi que celui du Conseil d'État<sup>3</sup>.

Conformément aux articles 41 et 42 de la loi organique du 19 mars 1999, le congrès de la Nouvelle-Calédonie avait également recueilli sur ce même texte les avis du comité consultatif des mines<sup>4</sup> et du conseil des mines<sup>5</sup>, respectivement les 2 et 5 février 2021.

Ce projet de loi du pays avait ensuite été adopté une première fois par le congrès de la Nouvelle-Calédonie lors de sa séance publique du 10 janvier 2023. Ce texte correspondait, pour l'essentiel, au projet du gouvernement, à l'exception d'une modification apportée par voie d'amendement<sup>6</sup> pour prévoir un seuil d'exigibilité de la taxe.

---

*sur la taxe sur les jeux, spectacles et divertissements au profit des provinces*, cons. 2 ; et n° 2016-6 LP du 16 juin 2016, *Loi du pays portant création du code agricole et pastoral de Nouvelle-Calédonie et relative aux baux ruraux*, paragr. 5).

<sup>2</sup> Avis n° 16/2020 publié au *Journal officiel* de la Nouvelle-Calédonie du 15 septembre 2020, p. 14411.

<sup>3</sup> Avis n° 401308 et 401309 du 20 octobre 2020.

<sup>4</sup> Selon le deuxième alinéa de l'article 41 de la loi du 19 mars 1999, le comité consultatif des mines « *est consulté, par le congrès sur les projets ou propositions de loi du pays ou de délibération du congrès [...], lorsqu'ils sont relatifs aux hydrocarbures, au nickel, au chrome, au cobalt et aux éléments des terres rares et ne concernent pas la procédure d'autorisation des investissements directs étrangers* ».

<sup>5</sup> Selon le premier alinéa du paragraphe II de l'article 42 de la même loi, le conseil des mines « *est consulté par le congrès sur les projets et propositions de loi du pays ou de délibération du congrès relatifs aux hydrocarbures, au nickel, au chrome, au cobalt et aux éléments des terres rares, y compris ceux qui sont afférents, dans ces domaines, aux investissements directs étrangers* ».

<sup>6</sup> Cet amendement a ajouté un alinéa à l'article Lp. 730 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie prévoyant que la taxe est due lorsque le prix de vente des minerais exportés est au moins égal à 5 700 francs CFP par tonne humide.

Sur le fondement de l'article 103 de la loi organique du 19 mars 1999, douze membres du congrès avaient néanmoins demandé, le 24 janvier 2023, que ce texte soit soumis à une nouvelle délibération, laquelle était intervenue le 16 octobre 2023.

Au cours de cette nouvelle délibération, le congrès avait adopté un amendement modifiant l'article 1<sup>er</sup> du projet de loi du pays afin de compléter l'article Lp. 730 du code des impôts, créé par ce même article 1<sup>er</sup>, par un dernier alinéa prévoyant une exonération partielle de taxe lorsque l'exportation de produits miniers est réalisée au profit d'une société étrangère dont le capital social est majoritairement détenu par une société régie par les dispositions de l'article 53 de la loi organique du 19 mars 1999 (*les dispositions renvoyées*).

\* La présidente de l'assemblée de la province Sud et les membres du congrès requérants faisaient valoir que les modifications apportées en cours d'examen à l'article 1<sup>er</sup> du projet de loi du pays n'avaient été soumises ni à l'avis du comité consultatif des mines ni à l'avis du conseil des mines. Selon eux, la procédure d'adoption de cet article méconnaissait ainsi les articles 41 et 42 de la loi organique du 19 mars 1999.

## **2. – La jurisprudence constitutionnelle**

\* À l'appui de leur argumentation, les requérants se prévalaient essentiellement de la décision n° 2003-468 DC du 3 avril 2003<sup>7</sup>. Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a jugé que la procédure d'adoption d'une loi était irrégulière, au motif que le texte du projet de loi déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale était différent, tant de celui soumis au Conseil d'État que du texte adopté par celui-ci, dès lors qu'une modification y avait été apportée dans l'intervalle séparant l'avis rendu par le Conseil d'État de la délibération du Conseil des ministres. Le Conseil constitutionnel en avait déduit que la modification apportée par le Gouvernement au contenu du texte soumis au Conseil d'État, postérieurement à sa consultation, avait méconnu l'exigence résultant du deuxième alinéa de l'article 39 de la Constitution, selon laquelle « *l'ensemble des questions posées par le texte adopté par le Conseil des ministres doivent avoir été soumises au Conseil d'État lors de sa consultation* »<sup>8</sup>.

Cette exigence découlant du deuxième alinéa de l'article 39 de la Constitution ne porte néanmoins, aux termes mêmes de ces dispositions, que sur la présentation des

---

<sup>7</sup> Décision n° 2003-468 DC du 3 avril 2003, *Loi relative à l'élection des conseillers régionaux et des représentants au Parlement européen ainsi qu'à l'aide publique aux partis politiques*.

<sup>8</sup> *Ibidem*, cons. 5 à 9.

projets de loi déposés devant l'Assemblée nationale ou le Sénat devant être délibérés en Conseil des ministres après avis du Conseil d'État.

\* Dans sa décision n° 2014-5 LP du 27 février 2015<sup>9</sup>, le Conseil constitutionnel a eu l'occasion de se prononcer sur un grief tiré de la méconnaissance de la procédure d'adoption d'une loi du pays, à propos de modifications apportées au contenu d'un texte au cours de son examen par le congrès de la Nouvelle-Calédonie.

Dans cette affaire, il était soutenu que la procédure d'adoption d'une loi du pays était irrégulière au motif que les modifications apportées à une proposition de loi du pays en cours d'examen devant le congrès n'avaient pas été soumises à l'avis du Conseil d'État. L'article 39 de la Constitution n'étant pas applicable à la procédure d'adoption des lois du pays de la Nouvelle-Calédonie, la question était de savoir si les règles de la loi organique du 19 mars 1999 relatives à la consultation du Conseil d'État avaient été méconnues. L'article 100 de cette loi organique impose en effet que les propositions de loi du pays, comme les projets du gouvernement, soient soumises pour avis au Conseil d'État.

Le Conseil constitutionnel a, sans équivoque, interprété les dispositions de la loi organique dans un sens conforme aux indications de ses travaux préparatoires faisant une analogie forte entre la procédure d'adoption des lois du pays devant le congrès et la procédure législative en vigueur au Parlement.

Il a en effet jugé que « *la proposition dont est issue la loi du pays soumise au Conseil constitutionnel a été déposée au congrès de la Nouvelle-Calédonie le 3 novembre 2010 ; que cette proposition de loi du pays a été soumise à l'avis du Conseil d'État, qui s'est prononcé le 13 janvier 2011 ; que l'adoption d'amendements par le congrès de Nouvelle-Calédonie après cette consultation, au demeurant pour tenir compte des observations du Conseil d'État, n'est pas de nature à entacher d'irrégularité la procédure d'adoption de cette loi du pays* »<sup>10</sup>.

Le commentaire de cette décision relevait ainsi que le Conseil « *a jugé que l'article 100 de la loi organique impose la consultation du Conseil d'État sur le projet ou la proposition initiale, sans préjudice du droit d'amendement qui peut s'opérer ensuite au cours de l'examen du texte par le congrès* ».

---

<sup>9</sup> Décision n° 2014-5 LP du 27 février 2015, *Loi du pays portant création de centimes additionnels sur la taxe sur les jeux, spectacles et divertissements au profit des provinces*.

<sup>10</sup> Décision n° 2014-5 LP du 27 février 2015, précitée, cons. 6.

### **3. – L’application à l’espèce**

La décision commentée se situe dans le droit fil de la décision n° 2014-5 LP du 27 février 2015 précitée.

Après avoir cité les dispositions des articles 41 et 42 de la loi organique du 19 mars 1999 relatives à la compétence consultative du comité consultatif des mines et du conseil des mines, le Conseil constitutionnel a rappelé la procédure selon laquelle la loi du pays déferée avait été adoptée, en relevant notamment que, compte tenu de son objet, le projet dont elle était issue avait été soumis pour avis à ces deux instances consultatives, conformément aux exigences de la loi organique (paragr. 5 et 6).

Reprenant les termes de sa précédente décision, il a alors jugé que « *L’adoption d’amendements par le congrès après ces consultations n’est pas de nature à entacher d’irrégularité la procédure d’adoption de la loi du pays* » (paragr. 7).

Le Conseil constitutionnel a ainsi jugé que la modification du projet de loi initial par voie d’amendement lors de la nouvelle délibération du congrès ne nécessitait pas une nouvelle saisine pour avis sur cet amendement du comité consultatif des mines ou du conseil des mines.

Il en a déduit que l’article 1<sup>er</sup> de la loi du pays avait été adopté selon une procédure conforme à la Constitution (paragr. 8).

### **C. – L’examen de la constitutionnalité du dernier alinéa de l’article Lp. 730 du code des impôts de la Nouvelle Calédonie**

#### **1. – Présentation des dispositions contestées et des griefs des requérants**

\* Selon l’exposé des motifs du projet présenté par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie dont est issue la loi du pays déferée, « *la taxe [sur les exportations de produits miniers] qu’il est proposé d’instaurer a pour objectif de générer des nouvelles recettes pour la collectivité qui permettront d’alimenter un fond pour les générations futures. / Celles-ci seront générées à partir de l’activité d’exportation qui est la seule à produire des bénéfices de façon constante, au vu des coûts élevés qui pèsent sur l’industrie métallurgique calédonienne. / La création de cette taxe est d’autant plus nécessaire que cette activité est appelée à se développer du fait du nouveau modèle de développement porté par Vale Nouvelle-Calédonie et*

*la Société Le Nickel »*<sup>11</sup>.

Il était également précisé que « *Le principe est de mettre en place une taxe de type "ad valorem" assise sur la valeur franco à bord (hors coût d'assurance et de transport jusqu'au destinataire) de la cargaison de minerai exporté afin qu'elle soit au plus proche de la réalité économique des opérateurs miniers. / Les produits miniers taxés seront de fait le nickel et le cobalt mais également toutes les autres substances valorisables à l'intérieur de cette même tonne de minerai »*.

\* L'article 1<sup>er</sup> de la loi du pays déferée définit le régime de cette nouvelle taxe et crée à cette fin un titre I *ter* au sein de la partie IV du livre I<sup>er</sup> du code des impôts de Nouvelle-Calédonie<sup>12</sup>, comportant les articles Lp. 727 à Lp. 733.

L'article Lp. 727 institue cette taxe et renvoie, s'agissant de la définition des produits miniers concernés, aux dispositions de l'article R. 132-2 du code minier de la Nouvelle-Calédonie<sup>13</sup>.

Conformément à l'objectif poursuivi par le gouvernement, l'article Lp. 728 prévoit qu'à compter de l'année 2026, son produit est affecté à l'établissement public administratif « *fonds nickel* », qui l'affecte à un fonds pour les générations futures.

L'article Lp. 729 détermine la fréquence d'exigibilité de la taxe.

L'article Lp. 730 définit son assiette et prévoit que ses taux, qui varient en fonction des prix de vente des minerais exportés, sont fixés par délibération du congrès.

Selon son premier alinéa, la taxe est assise sur la valeur commerciale des cargaisons exportées. Le deuxième alinéa précise que cette valeur commerciale est la valeur franco à bord (FAB) de ces produits faisant l'objet de l'autorisation administrative d'exportation prévue à l'article R. 132-12 du code minier.

Au cours de la première délibération du congrès, il a été ajouté un alinéa à cet article Lp. 730 afin de prévoir un prix de vente<sup>14</sup> en-deçà duquel la taxe n'est pas

---

<sup>11</sup> L'exposé des motifs souligne également, à la suite des observations du Conseil d'État, qu'en raison du pacte de stabilité fiscale accordé aux opérateurs métallurgiques KNS et VALE, cette nouvelle taxe sur les exportations ne leur sera pas applicable.

<sup>12</sup> Livre I<sup>er</sup> : « *Assiette et liquidation de l'impôt* » ; partie IV : « *Impositions perçues au profit d'établissements publics ou d'organismes chargés d'une mission de service public et de collectivités autres que la Nouvelle-Calédonie* ».

<sup>13</sup> Article R. 132-2 du code minier de la Nouvelle-Calédonie : « *Au sens du présent chapitre, les termes suivants : / - « "produits miniers" signifient les minerais de nickel, de chrome et de cobalt bruts ou traités à l'exception des produits issus d'un procédé de transformation métallurgique ; [...]* ».

<sup>14</sup> Ce prix seuil est fixé à un prix de vente de 5 700 F CPF par tonne humide.

due.

Les articles Lp. 731 à 733 déterminent, quant à eux, le fait générateur de la taxe ainsi que les règles relatives à son paiement et à son recouvrement.

\* Lors de la nouvelle délibération du projet de loi du pays, le congrès a adopté un amendement présenté par M. Jean-Pierre Djaiwe<sup>15</sup> complétant l'article Lp. 730 par un alinéa prévoyant une exonération partielle de taxe en faveur de certaines exportations (*les dispositions contestées*).

Selon son exposé des motifs, « *cet amendement propose de ne pas méconnaître les retombées complémentaires générées par les opérateurs miniers qui exportent vers des usines offshore "pays". L'idée, ici, est d'exonérer partiellement ces opérateurs de la taxe sur les exportations et de tenir compte dans la définition des taux applicables de la taxation à l'exportation des produits miniers et du retour de valeur ajoutée supplémentaire pour le territoire généré par ce modèle* ».

Pour justifier cette mesure, il est précisé que « *cet amendement reconnaît l'apport des opérateurs miniers qui exportent vers des usines offshore "pays" et qui contribuent au développement de la Nouvelle-Calédonie puisque les retombées complémentaires de ce modèle sont notables : 11 milliards de F CPF sur 13 ans malgré 4 ans de crise dans le secteur. / On notera que le modèle offshore a permis la survie de ces opérateurs miniers et de leurs salariés et même des créations d'emploi. Preuve que ce modèle doit être valorisé puisque ni le recours à une subvention de l'État, ni des menaces de licenciements n'ont été enregistrés par les partenaires de ce modèle. / Au final, cette exonération partielle tient compte de la différence entre les opérateurs exportateurs des minerais et entend établir un dispositif incitatif à l'ensemble des opérateurs qui souhaitent optimiser l'exploitation de toutes nos ressources exploitables localement ou pas au profit du développement économique de notre pays* ».

À cette fin, le dernier alinéa de l'article Lp. 730 du code des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du pays déferée, prévoit une exonération de taxe à hauteur de 30 % pour les exportations de produits miniers qui sont réalisées « *vers une société dont le capital social est majoritairement détenu, directement ou indirectement, par une société régie par les dispositions de l'article 53 de la loi organique modifiée n° 99-209 du 19 mars 1999* », c'est-à-dire par une société

---

<sup>15</sup> Amendement à l'article 1<sup>er</sup> n° 6 présenté par M. Jean-Pierre Djaiwe, le 16 octobre 2023. Lors de l'examen du texte en première lecture, M. Djaiwe avait déjà proposé un amendement formulé en des termes identiques sous la seule exception du taux d'exonération, qui était alors fixé à 50 % (amendement n° 3, déposé le 8 décembre 2022).



d'économie mixte néo-calédonienne.

\* Les requérants reprochaient à ces dispositions de prévoir une exonération partielle de taxe pour les exportations réalisées à destination des seules sociétés contrôlées par des sociétés d'économie mixte néo-calédoniennes. En effet, elles instituaient, selon eux, une différence de traitement entre les exportateurs de produits miniers en fonction de leur clientèle qui n'était justifiée ni par une différence de situation ni par un motif d'intérêt général. Ils faisaient également valoir que le critère sur lequel repose cet avantage fiscal n'était pas objectif et rationnel et que le taux d'exonération retenu était excessif. Il en résultait une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi fiscale et devant les charges publiques.

## **2. – La jurisprudence constitutionnelle relative aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques**

\* 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* »<sup>16</sup>.

Le Conseil s'assure du respect du principe d'égalité devant les charges publiques sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, selon lequel : « *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* ». Sur ce fondement, il juge qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. 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<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Voir récemment la décision n° 2023-862 DC du 28 décembre 2023, *Loi de finances pour 2024*, paragr. 36.

<sup>17</sup> *Ibidem.*, paragr. 37.

En matière fiscale, le Conseil constitutionnel est souvent saisi de griefs qui reposent à la fois sur le principe d'égalité devant la loi fiscale et sur le principe d'égalité devant les charges publiques.

Comme le relevait le Président Fouquet, « *la distinction entre les deux branches du principe d'égalité devant l'impôt n'est pas toujours aisée. Les parlementaires ou les contribuables dans leurs recours invoquent simultanément les deux branches. Dans l'un et l'autre cas, le raisonnement du Conseil constitutionnel comporte des éléments comparatifs. La différence tient sans doute à ce que le principe d'égalité devant la loi fiscale implique d'abord de procéder à une comparaison (par exemple Cons. const. 18 octobre 2010, n° 2010-58 QPC, Procos et a : taxe sur les surfaces commerciales, la décision distingue les magasins intégrés des magasins franchisés), alors que le principe d'égalité devant les charges publiques implique largement une appréciation intrinsèque de la situation du contribuable (par exemple Cons. const., 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, M<sup>me</sup> Boisselier, Constitutions 2011. 249, obs. A. Barilari : imposition du contribuable d'après les éléments de son train de vie en application de l'article 168 du CGI : obs. O. Fouquet Dr. Fisc. 4/11 act. 30, obs. Pelletier Dr. fisc. 7/11 comm. 219).*

*Lorsqu'il est saisi du principe d'égalité devant l'impôt dans ses deux branches, le Conseil constitutionnel opère les contrôles successifs suivants :*

- il circonscrit les spécificités de la situation examinée pour déterminer si la différence de traitement peut être justifiée par une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi ;*
- il recherche la raison d'intérêt général en rapport direct avec la loi qui pourrait justifier une différence de traitement ;*
- il examine, de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, le caractère objectif et rationnel des critères qui fondent la différence de traitement en fonction des buts que le législateur se propose ;*
- il contrôle, toujours de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, l'éventuelle rupture manifeste d'égalité devant ces charges »<sup>18</sup>.*

Ainsi, les champs d'application des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 ne se recouvrent pas nécessairement :

– sur le fondement du principe d'égalité devant la loi, le Conseil est conduit à contrôler des dispositions qui introduisent une différence de traitement entre les contribuables. Il vérifie l'existence d'une différence de traitement avant de contrôler

---

<sup>18</sup> Olivier Fouquet, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, p. 7.

que celle-ci répond aux exigences qui découlent de ce principe. En revanche, en l'absence de différence de traitement, le Conseil écarte le grief tiré de la méconnaissance de l'article 6. Par exemple, il a jugé à propos de la détermination de la date d'évaluation de droits sociaux que « *Les dispositions contestées fixent dans tous les cas, et quelle que soit la nature des sociétés concernées, la date de l'évaluation à celle qui est la plus proche du remboursement des droits sociaux de l'associé cédant, retrayant ou exclu, sauf disposition contraire des statuts. Elles n'introduisent en conséquence aucune différence de traitement. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit donc être écarté* »<sup>19</sup> ;

– sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques, le Conseil opère un contrôle qui s'attache moins à l'existence d'une différenciation entre les contribuables qu'au fait de savoir si, pour une imposition donnée, les critères choisis par le législateur pour apprécier leurs facultés contributives sont objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi et si cette imposition ne revêt pas un caractère confiscatoire ou ne présente pas, le cas échéant, une charge excessive au regard des facultés contributives. En revanche, il ne se reconnaît pas de « *pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement [...] il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé* »<sup>20</sup>.

D'une manière plus générale, qu'il se fonde sur l'article 6 ou sur l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil veille, au regard du but visé par le législateur, à contrôler la rationalité de la différence de traitement instaurée (égalité devant la loi) ou des critères de différenciation retenus (égalité devant les charges publiques).

\* Sur le fondement de ces dispositions, le Conseil met en œuvre un contrôle plus exigeant en matière de fiscalité incitative qu'en matière de fiscalité de rendement. En effet, dès lors que le but du législateur est de susciter un comportement, le Conseil constitutionnel vérifie que l'assiette et le taux sont en adéquation avec l'objectif poursuivi par la loi. Le Conseil, sans se substituer au Parlement dans l'appréciation de l'opportunité du régime fiscal en cause, opère un contrôle qui va au-delà de la

---

<sup>19</sup> Décision n° 2016-563 QPC du 16 septembre 2016, *M. Dominique B. (Date d'évaluation de la valeur des droits sociaux des associés cédants, retrayants ou exclus)*, paragr. 11. Voir aussi, en matière de cotisations sociales, décision n° 2018-767 QPC du 22 février 2019, *Société ODDO BHF (Exclusion de l'assiette des cotisations sociales des actions attribuées gratuitement)*, paragr. 18.

<sup>20</sup> Voir par exemple la décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015, *Société Nextradio TV (Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés – seuil d'assujettissement)*, cons. 8.

simple erreur manifeste d'appréciation<sup>21</sup>.

Dans ce cadre, la mesure fiscale comportementale peut résulter de la mise en place d'une nouvelle imposition ou de l'octroi d'un avantage fiscal, telle qu'une mesure d'exonération partielle ou totale.

Selon une formulation classique, le Conseil se fonde sur la combinaison du principe d'égalité devant les charges publiques et de l'article 34 de la Constitution selon laquelle : « *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* »<sup>22</sup>.

Il lui arrive d'adopter une formulation plus spécifique. Ainsi, par exemple, dans sa décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, saisi de dispositions instituant un régime d'exonération d'impôt sur le revenu pour les heures supplémentaires, le Conseil a jugé que « *si le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux, c'est à la condition qu'il fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose et que l'avantage fiscal consenti ne soit pas hors de proportion avec l'effet incitatif attendu* »<sup>23</sup>. Cette formule se retrouve dans des décisions plus récentes : « *Les dispositions de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ne font pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques à condition qu'il se fonde sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts poursuivis et qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »<sup>24</sup>.

\* À l'aune de ces exigences, le Conseil a eu l'occasion d'examiner des dispositifs fiscaux qui entendaient favoriser le développement d'une forme d'entreprise ou un schéma industriel particulier.

---

<sup>21</sup> Voir en ce sens le commentaire accompagnant la décision n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015, *Société Gurdebeke SA (Tarifs de la taxe générale sur les activités polluantes portant sur les déchets non dangereux)*.

<sup>22</sup> Par exemple, voir décision n° 2023-1078 QPC du 8 février 2024, *Société Marissol (Taxe de séjour forfaitaire)*, paragr. 15.

<sup>23</sup> Décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat*, cons. 3.

<sup>24</sup> Décision n° 2020-813 DC du 28 décembre 2020, *Loi de finances pour 2021*, paragr. 12.

– Ainsi, dans sa décision n° 2015-466 QPC du 7 mai 2015, le Conseil était saisi de dispositions instituant une exonération d’impôt sur le revenu en faveur des gains de cession de parts d’une jeune entreprise innovante. Le bénéfice de cette exonération étant limité au cédant qui n’a pas détenu plus de 25 % des droits dans les bénéfices de la société et des droits de vote depuis la souscription des titres cédés, il en résultait une différence de traitement entre les associés d’une jeune entreprise innovante qui peuvent ou non, selon le niveau de leur participation, bénéficier de cette exonération.

Le Conseil a jugé « *qu’en adoptant la disposition contestée, le législateur a entendu, par l’octroi d’un avantage fiscal, favoriser le financement des jeunes entreprises innovantes par des personnes physiques susceptibles d’accompagner le développement de ces entreprises et de contribuer à leur croissance sans néanmoins déterminer leurs décisions ; qu’il a ainsi poursuivi un but d’intérêt général ; que, pour réserver le bénéfice de l’exonération aux investisseurs ne déterminant pas les décisions d’une jeune entreprise innovante, le législateur a retenu un plafond de détention, directe ou indirecte, par le cédant, ensemble son conjoint et leurs ascendants et descendants, de 25 % des droits dans les bénéfices de la société et des droits de vote depuis la souscription des titres cédés ; qu’il s’est ainsi fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l’objet de la loi ; que, dès lors, les griefs tirés de la méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 doivent être rejetés* ». Il a donc déclaré cette mesure fiscale conforme à la Constitution<sup>25</sup>.

– Dans sa décision n° 2016-609 QPC du 27 janvier 2017, le Conseil constitutionnel était saisi de dispositions relatives au crédit d’impôt au titre des dépenses d’élaboration de nouvelles collections qui était ouvert aux seules entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir. La requérante soutenait que, en réservant ce crédit d’impôt aux seules entreprises industrielles de ce secteur, le législateur avait créé, au détriment des entreprises commerciales du même secteur, une différence de traitement injustifiée.

Pour écarter les griefs tirés de la méconnaissance des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil a jugé que « *Les dispositions contestées permettent aux entreprises industrielles du secteur "textile-habillement-cuir" de bénéficier d’un crédit d’impôt au titre des dépenses exposées pour l’élaboration de nouvelles collections. En adoptant ces dispositions, le législateur a entendu, par l’octroi d’un avantage fiscal, soutenir l’industrie manufacturière en favorisant les systèmes économiques intégrés qui allient la conception et la fabrication de nouvelles collections. En réservant le bénéfice de cet avantage aux entreprises industrielles,*

---

<sup>25</sup> Décision n° 2015-466 QPC du 7 mai 2015, *Époux P. (Impôt sur le revenu sur les gains de cession de parts de jeune entreprise innovante - Critères d’exonération)*, cons. 5 et 6.

*qui sont dans une situation différente des entreprises commerciales, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi »<sup>26</sup>.*

Suivant la même logique, une mesure incitative peut ne viser que certaines personnes publiques. Ainsi, dans sa décision n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018, le Conseil devait se prononcer sur les dispositions exonérant de cotisation foncière des entreprises (CFE), au titre de la gestion des ports autres que de plaisance, les collectivités territoriales, les établissements publics et les sociétés d'économie mixte (SEM).

Dans un premier temps de son analyse, le Conseil a relevé que, « *D'une part, il résulte des travaux préparatoires de la loi du 29 juillet 1975 que, en instituant cette exonération, le législateur a notamment entendu favoriser l'investissement public dans les infrastructures portuaires. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général. À cette fin, il a réservé le bénéfice de l'exonération aux personnes publiques assurant elles-mêmes la gestion d'un port ainsi qu'aux sociétés à qui elles ont confié cette gestion et dont elles détiennent une part significative du capital. D'autre part, en excluant du bénéfice de l'exonération les sociétés, autres que les sociétés d'économie mixte, dont le capital est privé, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi »<sup>27</sup>. Ainsi que le relève le commentaire de cette décision, ce faisant, le Conseil a rejeté l'argument de la société requérante qui invoquait une rupture d'égalité au détriment des sociétés commerciales de droit commun<sup>28</sup>.*

En revanche, le Conseil a relevé que les dispositions contestées excluaient également du champ d'application de cette exonération d'autres sociétés susceptibles de gérer un port qui, sans avoir le statut d'une société d'économie mixte, avaient aussi un capital significativement – voire totalement – détenu par des personnes publiques. À cet égard, il a constaté que tel était le cas en particulier des sociétés publiques locales (SPL), dont les collectivités territoriales ou leurs groupements détiennent la totalité

---

<sup>26</sup> Décision n° 2016-609 QPC du 27 janvier 2017, *Société Comptoir de Bonneterie Rafco (Crédit d'impôt collection)*, paragr. 7.

<sup>27</sup> Décision n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018, *Société d'exploitation de moyens de carénage (Exonération de certains ports de la cotisation foncière des entreprises)*, paragr. 7 et 8.

<sup>28</sup> Pour un cas assez similaire de différence de traitement instituée en matière fiscale et reposant sur la distinction entre personnes publiques et personnes privées, voir la décision n° 2022-1026 QPC du 25 novembre 2022 précitée, paragr. 6 à 13, dans laquelle le Conseil a déclaré constitutionnelles des dispositions assujettissant à la taxe pour la création de locaux à usage de bureaux les associations et en exonérant les locaux affectés au service public et appartenant ou destinés à appartenir à l'État, à des collectivités territoriales ou à des établissements publics ne présentant pas un caractère industriel et commercial. Voir également la décision n° 2018-752 QPC du 7 décembre 2018, *Fondation Ildys (Exonération de taxe d'habitation en faveur de certains établissements publics)*, dans laquelle le Conseil a jugé conforme à la Constitution l'exonération de taxe d'habitation au bénéfice des seuls établissements publics d'assistance (alors qu'en étaient donc exclus les établissements privés d'assistance).

du capital. Au regard des critères ayant conduit le législateur à accorder le bénéfice de l'exonération de CFE applicable aux installations portuaires, le Conseil en a déduit qu'« *En excluant de telles sociétés du bénéfice de l'exonération, le législateur a, compte tenu de l'objectif qu'il s'est assigné, méconnu les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques* »<sup>29</sup>. Il a donc déclaré les dispositions contestées contraires à la Constitution.

– Dans des décisions plus anciennes, le Conseil constitutionnel avait déjà eu l'occasion de déclarer inconstitutionnels des dispositifs de taxation de certaines activités polluantes, au motif que les différences de traitement qui en résultaient n'étaient pas cohérentes avec l'objectif poursuivi par le législateur.

Ainsi, dans sa décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, le Conseil était saisi de l'extension de la TGAP à l'électricité et aux produits énergétiques d'origine fossile. Au regard de l'objectif poursuivi par cette mesure de renforcer la lutte contre l'effet de serre en incitant les entreprises à maîtriser leur consommation de produits énergétiques, il a estimé que, du fait des modalités de calcul de la taxe pouvant « *conduire à ce qu'une entreprise soit taxée plus fortement qu'une entreprise analogue, alors même qu'elle aurait contribué de façon moindre au rejet de gaz carbonique dans l'atmosphère* », et de la soumission de l'électricité à cette taxe, alors « *pourtant qu'en raison de la nature des sources de production de l'électricité en France, la consommation d'électricité contribue très faiblement au rejet de gaz carbonique et permet, par substitution à celle des produits énergétiques fossiles, de lutter contre l'"effet de serre"* », « *les différences de traitement qui résulteraient de l'application de la loi ne sont pas en rapport avec l'objectif que s'est assigné le législateur* ». Il a dès lors censuré les dispositions en cause comme « *contraires au principe d'égalité devant l'impôt* »<sup>30</sup>.

Suivant la même logique, dans sa décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, le Conseil a censuré des dispositions relatives à la contribution carbone, au motif que trop de secteurs en étaient totalement exemptés, en contradiction avec l'objectif visé de lutte contre le réchauffement climatique, et que ces exemptions créaient une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques<sup>31</sup>.

### **3. – L'application à l'espèce**

\* Après avoir rappelé les termes des articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789 et les

---

<sup>29</sup> Décision n° 2018-733 QPC du 21 septembre 2018, précitée, paragr. 9.

<sup>30</sup> Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, cons. 35 à 38.

<sup>31</sup> Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 81 et 82.

exigences constitutionnelles qui en résultent (paragr. 11 et 12), le Conseil constitutionnel a décrit l'objet des dispositions contestées.

Il a ainsi tout d'abord rappelé qu'« *en application de l'article Lp. 730 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, la taxe sur les exportations de produits miniers, dont les exportateurs sont redevables, est assise sur la valeur commerciale des cargaisons exportées* ». Puis, il a relevé que les dispositions contestées prévoient une exonération de cette taxe à hauteur de 30 % pour les exportations de produits miniers réalisées à destination d'une société dont le capital social est majoritairement détenu, directement ou indirectement, par une société d'économie mixte néo-calédonienne (paragr. 13 à 14).

\* Dans un premier temps, le Conseil a contrôlé la conformité de ces dispositions au principe d'égalité devant les charges publiques.

À cette fin, il s'est d'abord attaché à identifier l'objectif poursuivi par le législateur néo-calédonien. Il a ainsi considéré qu'« *en adoptant ces dispositions, le législateur du pays a entendu, par l'octroi d'un avantage fiscal, favoriser les exportations de produits miniers au profit des sociétés contrôlées par les provinces de la Nouvelle-Calédonie et dont les bénéfices peuvent leur être distribués* » (paragr. 15).

Dès lors que le législateur avait entendu instituer une mesure de fiscalité incitative visant à encourager des opérateurs économiques à exporter leurs produits vers certaines entreprises, il revenait au Conseil de contrôler si l'octroi de cet avantage fiscal était fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec cet objectif.

Sur ce point, il a considéré qu'« *En réservant ainsi l'exonération aux exportations réalisées à destination de sociétés dont le capital social est majoritairement détenu, directement ou indirectement, par une société d'économie mixte créée par les provinces en application de l'article 53 de la loi organique du 19 mars 1999, le législateur du pays s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objectif poursuivi* » (paragr. 16).

Il ressort de la jurisprudence précitée que le Conseil constitutionnel a déjà pu admettre que l'octroi d'un avantage fiscal puisse être justifié par un objectif tendant à favoriser un modèle ou un secteur économique déterminé, comme, par exemple celui des systèmes économiques intégrés dans l'industrie manufacturière<sup>32</sup> ou encore celui des jeunes entreprises innovantes<sup>33</sup>. En l'espèce, il a ainsi considéré qu'il était

---

<sup>32</sup> Décision n° 2016-609 QPC du 27 janvier 2017 précitée, paragr. 7.

<sup>33</sup> Décision n° 2015-466 QPC du 7 mai 2015 précitée, cons. 5.



possible au législateur néo-calédonien de privilégier les exportations de minerais à destination des sociétés étrangères qui sont directement ou indirectement contrôlées par des sociétés d'économie mixte créées par les provinces de Nouvelle-Calédonie et qui concourent au développement économique de ces dernières<sup>34</sup>.

Au regard du contrôle restreint qu'il exerce sur les choix du législateur en matière fiscale, le Conseil n'avait en revanche pas à entrer dans une appréciation - que lui demandaient les requérants - de l'efficacité de la mesure d'exonération partielle instituée par les dispositions contestées. Il n'avait pas davantage à rechercher si les objectifs que le législateur s'était assigné auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par ces dispositions n'étaient pas manifestement inappropriées.

Répondant pour finir à la critique tenant au caractère excessif du taux retenu par le législateur néo-calédonien, le Conseil a jugé qu'« *eu égard au taux d'exonération retenu de 30 %, les dispositions contestées n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (paragr. 17).

\* Dans un second temps, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi.

Il a considéré que, contrairement à ce que soutenaient les requérants, « *l'avantage fiscal prévu par les dispositions contestées bénéficie de la même manière aux exportateurs de produits miniers, dès lors que l'exportation est réalisée au profit de sociétés étrangères remplissant les conditions qu'elles prévoient* ». Il en a déduit que les dispositions contestées n'instituent, par elles-mêmes, aucune différence de traitement entre les redevables de la taxe (paragr. 18).

Le Conseil a donc écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (paragr. 19). Puis, après avoir jugé que les dispositions contestées ne méconnaissaient aucune autre exigence constitutionnelle ni aucune autre disposition de la loi organique du 19 mars 1999, il les a déclarées conformes à la Constitution (même paragr.).

---

<sup>34</sup> En effet, depuis la modification en 2009 de l'article 53 de la loi organique du 19 mars 1999, le paragraphe III de cet article permet aux provinces de la Nouvelle-Calédonie la création de sociétés d'économie mixte les associant à une ou plusieurs personnes privées et, éventuellement, à d'autres personnes publiques pour la mise en œuvre de toute « *opération concourant au développement économique* », sans qu'il soit exigé une carence de l'initiative privée. Les dispositions contestées du dernier alinéa de l'article Lp. 730 du code des impôts, en favorisant les exportations à destination des sociétés étrangères qui sont directement ou indirectement contrôlées par des sociétés d'économie mixte créées par les provinces, participaient elles-mêmes de cet objectif.

Enfin, il a rappelé qu'il n'avait soulevé d'office aucune question de conformité à la Constitution et qu'il ne s'était donc pas prononcé sur la constitutionnalité d'autres dispositions de la loi du pays que celles examinées dans sa décision (paragr. 20).