



Commentaire

Décision n° 2019-825 QPC du 7 février 2020

Société Les sablières de l'Atlantique

(Assiette et taux de la redevance d'archéologie préventive)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 19 novembre 2019 par le Conseil d'État (décision n° 434334 du 15 novembre 2019) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Les sablières de l'Atlantique portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe II de l'article L. 524-7 du code du patrimoine, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-179 du 17 février 2009 pour l'accélération des programmes de construction et d'investissement publics et privés.

Dans sa décision n° 2019-825 QPC du 7 février 2020, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution la référence « *b* » figurant au premier alinéa du paragraphe II de l'article L. 524-7 du code du patrimoine, dans cette rédaction.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – Généralités sur la redevance d'archéologie préventive

L'archéologie préventive « *a pour objet d'assurer, à terre et sous les eaux, dans les délais appropriés, la détection, la conservation ou la sauvegarde par l'étude scientifique des éléments du patrimoine archéologique affectés ou susceptibles d'être affectés par les travaux publics ou privés concourant à l'aménagement* »¹.

Afin d'assurer le financement de cette mission de service public à caractère scientifique, qui relève de la compétence de l'État, la loi n° 2001-44 du 17 janvier 2001 relative à l'archéologie préventive a institué une redevance due par les personnes publiques ou privées projetant d'exécuter des travaux affectant le sous-sol. Elle a également créé un établissement public à caractère administratif, l'institut

¹ Article L. 521-1 du code du patrimoine.

national de recherches archéologiques préventives (INRAP), chargé des opérations d'archéologie préventive (diagnostics et fouilles) prescrites par l'État et affectataire d'une partie du produit de la redevance.

Dans sa version initiale, le paragraphe I de l'article 9 de cette loi précisait que la redevance d'archéologie préventive était due pour certains types de travaux pour lesquels l'État avait prescrit des opérations d'archéologie préventive nécessitant l'intervention de l'INRAP. Le montant de la redevance était alors établi par arrêté de l'établissement public sur le fondement des prescriptions de l'État qui en constituait le fait générateur, conformément aux formules mathématiques fixées par le paragraphe II du même article. Certains travaux étaient exonérés de cette redevance (paragraphe III du même article 9).

* Ces dispositions ont été sensiblement modifiées par la loi n° 2003-707 du 1^{er} août 2003². En particulier, la redevance n'est, désormais, plus assise sur la prescription d'archéologie préventive ordonnée par l'État, mais sur tout projet de travaux affectant le sous-sol, portant sur un terrain d'une superficie supérieure ou égale à 3 000 mètres carrés et qui sont :

- « *soumis à une autorisation ou à une déclaration préalable en application du code de l'urbanisme* » ;
- « *ou donnent lieu à une étude d'impact en application du code de l'environnement* » ;
- « *ou, dans les cas des autres types d'affouillement, qui sont soumis à déclaration administrative préalable selon les modalités fixées par décret en Conseil d'État* »³.

En conséquence, le fait générateur de la redevance est constitué par la décision qui autorise les travaux ou aménagements et dépend donc de la nature des opérations envisagées. Par exemple, pour les travaux qui donnent lieu à une étude d'impact en application du code de l'environnement, le fait générateur est l'acte qui décide, éventuellement après enquête publique, la réalisation du projet et en détermine l'emprise.

Par ailleurs, les modalités de calcul de la redevance d'archéologie préventive ont été simplifiées : les formules mathématiques ont été remplacées par un taux unique de redevance appliqué à la surface concernée par les travaux, initialement fixé à 0,32 euro par mètre carré et indexé sur l'indice du coût de la construction.

² Loi n° 2003-707 du 1^{er} août 2003 modifiant la loi n° 2001-44 du 17 janvier 2001 relative à l'archéologie préventive. Certaines dispositions de cette loi ont été déclarées conformes à la Constitution dans la décision n° 2003-480 DC du 31 juillet 2003, *Loi relative à l'archéologie préventive* (voir *infra*).

³ Paragraphe I de l'article 9 de la loi du 17 janvier 2001, dans sa rédaction résultant de la loi du 1^{er} août 2003.

Les surfaces prises en compte pour fixer le montant de la redevance sont déterminées selon la nature des travaux. Par exemple, pour les travaux qui doivent être précédés d'une étude d'impact en application du code de l'environnement, il s'agit, selon les cas, soit de la surface au sol des installations autorisées, soit de la surface au sol des aménagements et ouvrages⁴.

* À l'occasion de la création de la partie législative du code du patrimoine, les dispositions qui précèdent ont été codifiées à droit constant⁵ : les dispositions relatives à l'archéologie préventive figurent désormais aux articles L. 521-1 et suivants du code du patrimoine. Le principe de la redevance est fixé à l'article L. 524-2 de ce code. Les dispositions relatives à son fait générateur figurent à l'article L. 524-4, celles relatives à ses modalités de calcul à l'article L. 524-7.

* Ces dispositions ont, à nouveau, été modifiées par la loi n° 2004-804 du 9 août 2004 pour le soutien à la consommation et à l'investissement. Si le champ d'application de la redevance d'archéologie préventive est demeuré inchangé⁶, le législateur a décidé de revoir certaines de ses modalités de calcul.

Pour les travaux soumis à une autorisation ou à une déclaration préalable en application du code de l'urbanisme, la redevance est désormais calculée en fonction de la valeur de l'ensemble immobilier⁷ qui va être édifié – le tarif est fixé à 0,3 % de cette valeur (paragraphe I de l'article L. 524-7).

Les modalités de calcul applicables, notamment, aux travaux faisant l'objet d'une étude d'impact prévue par le code de l'environnement n'ont en revanche pas été modifiées (paragraphe II de l'article L. 524-7).

⁴ 3° et 4° du paragraphe II de l'article 9 de la loi du 17 janvier 2001, dans sa rédaction résultant de la loi du 1^{er} août 2003.

⁵ Ordonnance n° 2004-178 du 20 février 2004 relative à la partie législative du code du patrimoine.

⁶ Les dispositions relatives aux différents types de travaux soumis à la redevance ont simplement été scindées en alinéas distincts. Dans sa version résultant de la loi du 9 août 2004, l'article L. 524-2 du code du patrimoine prévoit : « *Il est institué une redevance d'archéologie préventive due par les personnes publiques ou privées projetant d'exécuter des travaux affectant le sous-sol et qui :*

a) Sont soumis à une autorisation ou à une déclaration préalable en application du code de l'urbanisme ;

b) Ou donnent lieu à une étude d'impact en application du code de l'environnement ;

c) Ou, dans les cas des autres travaux d'affouillement, sont soumis à déclaration administrative préalable selon les modalités fixées par décret en Conseil d'État. En cas de réalisation fractionnée, la surface de terrain à retenir est celle du programme général des travaux ».

⁷ Cette valeur était alors déterminée conformément aux dispositions de l'article 1585 D du code général des impôts.

2. – Les modifications apportées par la loi du 17 février 2009

Afin d'accroître les moyens des opérateurs publics d'archéologie préventive⁸ et de pouvoir mieux respecter les délais qui leur sont imposés pour réaliser les opérations de diagnostic et de fouilles, la loi du 17 février 2009 précitée a augmenté les deux taux fixés par l'article L. 524-7 du code du patrimoine⁹ :

– pour les travaux soumis à une autorisation ou à une déclaration préalable en application du code de l'urbanisme, le taux passe de 0,3 % à 0,4 % (puis à 0,5 % à compter du 1^{er} janvier 2010) de la valeur de l'ensemble immobilier ;

– pour les travaux donnant lieu à une étude d'impact en application du code de l'environnement (mentionnés au b de l'article L. 524-2) ou soumis à déclaration administrative préalable (mentionnés au c du même article), le taux de la redevance est désormais fixé à 0,50 euro par mètre carré.

3. – Les modifications postérieures à la loi du 17 février 2009

* La loi de finances rectificative pour 2011¹⁰ a modifié les dispositions de l'article L. 524-7 du code du patrimoine, notamment pour déterminer plus finement les surfaces au sol à prendre en compte.

* L'article 79 de la loi de finances rectificative pour 2017¹¹ a institué des règles particulières applicables lorsque la redevance est perçue sur les travaux et aménagements réalisés en haute mer.

Le législateur a en effet entendu mieux adapter la redevance à ce type de travaux, qui affectent les fonds marins sur une faible profondeur mais sur une surface souvent beaucoup plus grande que des travaux terrestres. L'exposé des motifs du projet de loi indiquait ainsi qu'il s'agissait d'« *adapter les modalités de calcul et d'établissement de la redevance d'archéologie préventive (RAP) aux opérations d'aménagement réalisées en mer. À ce jour, la redevance est calculée de manière identique qu'elle porte sur des opérations maritimes ou terrestres (0,54 € / m²)¹² ; aussi paraît-elle inadaptée aux spécificités et contraintes du domaine public maritime, et ce alors même que celui-ci accueille des activités économiques*

⁸ Il s'agit non seulement de l'INRAP, mais aussi des services compétents des collectivités territoriales.

⁹ Ces modifications ont été introduites par un amendement de Mme Laure de La Raudière, rapporteure devant l'Assemblée nationale (voir l'exposé sommaire de l'amendement n° 83 adopté en séance publique le 8 janvier 2009).

¹⁰ Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

¹¹ Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

¹² Et non 0,50 euro, compte tenu de l'indexation, déjà évoquée, sur l'indice du coût de la construction.

d'importance (production d'énergie éolienne et extraction de granulats, notamment). / Par suite, il est proposé, d'une part, de modifier les règles actuelles de calcul de la RAP pour les opérations d'aménagement en haute mer et, d'autre part, d'instituer, pour ces mêmes opérations, un dispositif conventionnel susceptible de se substituer à la redevance d'archéologie préventive ».

Pour les travaux réalisés sur le domaine public maritime jusqu'au premier mille marin calculé depuis la ligne de base de la mer territoriale, le dispositif de droit commun, précédemment décrit, continue de s'appliquer.

En revanche, pour les ouvrages, travaux et aménagements situés dans le domaine public maritime au-delà de cette zone (ou dans la zone contiguë), des règles particulières s'appliquent désormais¹³. En particulier, le paragraphe III de l'article L. 524-7 du code du patrimoine prévoit que le montant de la redevance est égal à 0,10 euro par mètre carré et détermine des règles d'assiette distinctes selon la nature des travaux :

- pour les installations de production et de transport d'énergie et les installations de transport d'information, le terrain d'assiette de la redevance est « *la surface constituée d'une bande de 100 mètres de part et d'autre des câbles ou canalisations de transport d'énergie et d'information que multiplie la longueur des câbles ou canalisations* » ;
- pour les autres types de travaux, notamment ceux d'extraction de matériaux, il s'agit de « *la surface au sol des travaux nécessaires à la réalisation de l'exploitation autorisée* ».

Toutefois, pour ce type de travaux réalisés sur le domaine public maritime, la redevance n'est pas due si l'entreprise a passé une convention avec l'État, prévoyant notamment sa participation au financement de l'évaluation archéologique (article L. 524-6 du code du patrimoine).

* Enfin, on relèvera, d'une part, que la loi de finances pour 2016 a supprimé le principe d'une affectation de la redevance à l'INRAP¹⁴. Désormais, les sommes correspondantes bénéficient au budget général de l'État. D'autre part, la loi de finances pour 2019¹⁵ a exonéré de la redevance les aménagements liés à la pose et à l'exploitation de câbles sous-marins de transport d'information.

¹³ En outre, le dernier alinéa de l'article L. 524-4 du code du patrimoine prévoit, spécialement, que le fait générateur « *est l'acte qui décide, éventuellement après enquête publique, la réalisation du projet et en détermine l'emprise* », sans changement de fond par rapport aux dispositions précitées du b du même article.

¹⁴ L'article 41 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 abroge le a de l'article L. 524-1 du code du patrimoine.

¹⁵ Article 74 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société anonyme Les sablières de l'Atlantique exerce une activité d'exploitation de sables marins. Avec trois autres sociétés dont elle est le mandataire, elle bénéficie, sur le fondement du code minier, d'une concession d'exploitation portant sur les fonds du domaine public maritime, dite « *concession du Grand Charpentier* », d'une surface d'environ 10 km², située au large des côtes de la Loire-Atlantique. Cette concession lui a été accordée par un décret du 13 septembre 2007 pour une durée de vingt-cinq ans.

Cette société avait sollicité l'autorisation d'exploiter, à l'intérieur du périmètre de la concession, des sables siliceux marins sur une superficie d'environ 2,5 km² (2 464 400 m²). Par arrêté du 14 juin 2011, le préfet de région lui avait délivré cette autorisation, valable pour la durée de la concession.

Un avis d'imposition du 3 janvier 2012 avait demandé à la société le paiement de la redevance d'archéologie préventive à raison des travaux projetés, soit une somme de 1 207 556 euros¹⁶.

Après rejet de sa réclamation devant l'administration fiscale, la société avait déposé un recours devant le tribunal administratif de Nantes qui, dans son jugement du 2 décembre 2014, avait prononcé la décharge de l'imposition, considérant que l'activité d'extraction de granulats provenant du sous-sol des fonds marins se trouvait hors du champ d'application de la redevance¹⁷.

La cour administrative d'appel de Nantes avait confirmé ce jugement par un arrêt du 1^{er} juillet 2016. Elle avait considéré que l'autorisation, donnée à la société en cause, d'exploiter des sables siliceux situés dans les fonds marins avait été délivrée après la réalisation d'une étude d'impact spécifique, mettant notamment en œuvre le code minier, prévue par le décret n° 2006-798 du 6 juillet 2006 relatif à la prospection, à la recherche et à l'exploitation de substances minérales ou fossiles contenues dans les fonds marins du domaine public et du plateau continental métropolitains, qui ne pouvait être assimilée à une étude d'impact prise en application du code de l'environnement, seule visée par les dispositions précitées du b de l'article L. 524-2 du code du patrimoine. Par ailleurs, la cour avait retenu que les travaux dont

¹⁶ Conformément à l'arrêté ministériel du 22 juillet 2010 portant fixation du taux de la redevance d'archéologie préventive pour la période du 1^{er} août 2010 au 31 juillet 2011, le taux de redevance alors applicable était de 0,49 euro par mètre carré.

¹⁷ Les granulats marins sont des sables et graviers extraits des fonds marins. Ils sont couramment utilisés pour les travaux de construction, notamment dans la fabrication du béton.

l'exécution donnait lieu au versement de la redevance ne pouvaient être que des travaux concourant à l'aménagement, ce qui excluait du champ d'application de la redevance en cause une activité d'extraction de granulats provenant du sous-sol des fonds marins.

Toutefois, dans une décision du 3 décembre 2018¹⁸, le Conseil d'État avait cassé cet arrêt pour erreur de droit en jugeant que « *L'autorisation d'extraction de granulats provenant du sous-sol des fonds marins ne pouvait être délivrée qu'après la réalisation d'une étude d'impact exigée en application de la seconde phrase du dernier alinéa de l'article R. 122-1 du code de l'environnement [...], dès lors que, s'agissant des travaux sur le domaine public maritime, l'article R. 122-5 du même code ne prévoyait pas de dispense d'une telle étude pour les travaux autres que de modernisation* ». En conséquence, l'autorisation d'exploitation des sables siliceux dans les fonds marins relevait des travaux visés au b de l'article L. 524-2 du code du patrimoine et justifiait l'assujettissement au paiement de la redevance d'archéologie préventive.

À la suite du renvoi de l'affaire devant la cour administrative d'appel, la société avait posé une QPC devant cette juridiction, qui l'avait transmise au Conseil d'État. Dans sa décision précitée du 15 novembre 2019, celui-ci avait renvoyé au Conseil constitutionnel la question de la conformité à la Constitution du paragraphe II de l'article L. 524-7 du code du patrimoine, dans sa rédaction résultant de la loi du 17 février 2009 précitée.

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

La société requérante invoquait la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, qui garantit le principe d'égalité devant les charges publiques. Selon elle, les modalités de calcul du montant de la redevance, fondées sur la surface au sol des travaux autorisés, n'étaient pas adaptées au cas de l'extraction de granulats provenant du sous-sol des fonds marins, considérées comme des travaux visés au b de l'article L. 524-2 du code du patrimoine. En effet, cette activité porterait sur des superficies beaucoup plus étendues que les travaux terrestres. Selon la société requérante, l'imposition n'était donc pas fondée sur des critères objectifs et rationnels et représentait une charge excessive pour les sociétés d'extraction de granulats marins. En outre, la société soutenait que ce caractère confiscatoire de la redevance résultait également de son cumul avec d'autres impositions.

¹⁸ CE, 3 décembre 2018, n° 403028, ccl. Marie-Astrid Nicolazo de Barmon.

Seule était donc critiquée l'application de la redevance aux activités d'extraction de granulats marins. Comme l'avait jugé le Conseil d'État dans sa décision précitée du 3 décembre 2018, et comme rappelé dans sa décision de renvoi, il s'agit de travaux affectant le sous-sol et qui devaient être considérés, à la date des faits du litige, comme des travaux qui « *donnent lieu à une étude d'impact en application du code de l'environnement* » au sens du b de l'article L. 524-2 du code du patrimoine.

Au vu de ces griefs, le Conseil constitutionnel a donc restreint le champ de la QPC à la référence « *b* » figurant au premier alinéa du paragraphe II de l'article L. 524-7 du code du patrimoine (paragr. 3).

A. – La jurisprudence relative au principe d'égalité devant les charges publiques

* Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, aux termes duquel « *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* », le Conseil juge que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives¹⁹.

Il juge également 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 publiques²⁰.

* Dans sa décision du 31 juillet 2003 précitée, le Conseil constitutionnel s'est déjà prononcé, au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, sur la redevance d'archéologie préventive, qu'il a alors qualifiée d'imposition de toute nature.

¹⁹ Pour un exemple récent d'un tel contrôle, relatif à une imposition applicable à des entreprises, voir la décision n° 2019-771 QPC du 29 mars 2019, *Société Vermilion REP (Barème de la redevance progressive de mines d'hydrocarbures liquides)*, paragr. 5.

²⁰ 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. 15.

Comme l'indique la décision, le montant de la redevance était de 0,32 euro par mètre carré à raison de travaux affectant le sous-sol, sur un terrain d'au moins 3 000 mètres carrés. Les auteurs de la saisine critiquaient plus particulièrement l'exonération qui en découlait pour les terrains inférieurs à cette superficie.

Après avoir indiqué que la création de la redevance « *relève d'un motif d'intérêt général* » (celui « *qui s'attache à la préservation du patrimoine archéologique* » mentionné plus haut dans la décision), le Conseil a jugé « *qu'il était loisible au législateur de prévoir une exonération pour les terrains inférieurs à 3 000 mètres carrés, dès lors que celle-ci répondait à des nécessités administratives comme celle d'éviter que les frais de recouvrement ne soient excessifs au regard du produit attendu* ». Il s'est, ensuite, plus largement prononcé en considérant « *qu'eu égard au montant de la redevance, aux exonérations retenues par le législateur et au fait que l'assujettissement à la redevance est indépendant de l'obligation d'exécuter les prescriptions d'archéologie préventive, le dispositif critiqué n'est entaché d'aucune erreur manifeste et n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »²¹.

Il a alors déclaré conforme à la Constitution l'article 10 de la loi, qui modifiait l'article 9 de la loi du 17 janvier 2001 et incluait le tarif de 0,32 euro par mètre carré, dispositions ensuite transférées à l'article L. 524-7 du code du patrimoine en 2004 (voir *supra*).

* En matière de fiscalité de rendement, le Conseil constitutionnel opère un contrôle plus limité qu'en matière de fiscalité incitative²². Le Conseil s'assure seulement, d'une part, que l'assiette et le taux retenus par le législateur sont définis selon des critères objectifs et rationnels (parfois en indiquant explicitement qu'il procède à un contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation du respect du critère de la capacité contributive), d'autre part, qu'il n'en résulte aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques et, enfin, dans certains cas, que l'imposition ne revêt pas un caractère confiscatoire.

– S'agissant d'abord des critères objectifs et rationnels, dans sa décision du 28 décembre 2017, le Conseil s'est, par exemple, prononcé sur des impositions frappant les propriétaires de certains navires et véhicules. Les requérants faisaient

²¹ Décision n° 2003-480 DC du 31 juillet 2003 précitée, cons. 21.

²² Dans ce second cas, dès lors que le but du législateur est de susciter un comportement particulier, il s'assure que l'assiette et le taux sont en adéquation avec l'objectif poursuivi par la loi. 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)*.

grief à ces dispositions de reposer sur des critères dénués de rapport avec la valeur vénale des navires et des véhicules, alors pourtant que, selon eux, le législateur aurait entendu taxer les « *signes extérieurs de richesse* ». Le Conseil a jugé qu'« *Il ressort des travaux préparatoires qu'en adoptant les articles 33, 34 et 36, le législateur a principalement entendu accroître les recettes budgétaires de l'État. En retenant la longueur et la puissance des navires et la puissance des véhicules de tourisme en cause comme critères d'assujettissement aux taxes qu'il a modifiées ou instituées, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif de rendement poursuivi. Les griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doivent donc être écartés* »²³.

Dans sa décision du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur les éléments de rémunération retenus dans l'assiette de la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations. Il a jugé que le législateur « *a retenu comme critère de la capacité contributive des redevables de cette "taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations attribuées en 2013 et 2014" la somme non seulement des rémunérations effectivement versées mais aussi, en particulier, des attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions [...], des attributions gratuites d'actions [...], ainsi que des attributions de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise [...]; qu'en retenant la somme des différents "éléments de rémunération" comme critère de la capacité contributive, le législateur n'a commis aucune erreur manifeste d'appréciation* »²⁴.

– S'agissant ensuite de l'absence de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel l'a appréciée, à plusieurs reprises, en comparant la situation des assujettis à l'imposition à celle des non-assujettis (dès lors qu'une disposition fiscale peut correctement cibler une catégorie de contribuables tout en créant un écart d'imposition excessif avec le reste de la population)²⁵.

Ainsi, par exemple, dans la décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019, à propos de la majoration de 25 % de l'assiette de l'impôt sur le revenu applicable à certains revenus de capitaux mobiliers, le Conseil juge qu'en « *opérant une distinction selon*

²³ Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017, *Loi de finances pour 2018*, paragr. 90.

²⁴ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 20.

²⁵ Pour un exemple de rupture caractérisée au sein même des assujettis à une imposition, voir la décision n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2001*, cons. 9 : « *s'il est loisible au législateur de modifier l'assiette de la contribution sociale généralisée afin d'alléger la charge pesant sur les contribuables les plus modestes, c'est à la condition de ne pas provoquer de rupture caractérisée de l'égalité entre ces contribuables ; que la disposition contestée ne tient compte ni des revenus du contribuable autres que ceux tirés d'une activité, ni des revenus des autres membres du foyer, ni des personnes à charge au sein de celui-ci ; que le choix ainsi effectué par le législateur de ne pas prendre en considération l'ensemble des facultés contributives créées, entre les contribuables concernés, une disparité manifeste contraire à l'article 13 de la Déclaration de 1789* ».

que les revenus sont distribués à la suite d'une décision régulière des organes compétents de la société ou que les revenus distribués résultent de décisions occultes ou irrégulières et en soumettant seulement ces derniers à la majoration d'assiette contestée, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels au regard du but poursuivi » et ensuite qu'« Il n'en résulte aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre les bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers soumis à cette majoration et les autres bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers »²⁶.

Il en va de même lorsque le Conseil constitutionnel contrôle un avantage fiscal (le contrôle de l'absence de rupture caractérisée consistant notamment à vérifier que le montant de cet avantage n'est pas disproportionné à l'objectif poursuivi)²⁷ ou en matière de cotisations sociales²⁸.

– S'agissant, enfin, de l'absence de caractère confiscatoire de l'imposition ou de l'absence de charge excessive au regard des facultés contributives (les deux notions étant équivalentes), il s'agit d'une garantie bénéficiant, en principe, tant aux personnes physiques qu'aux personnes morales.

Toutefois, si la jurisprudence est fournie et relativement précise pour les premières (elle consiste, pour l'essentiel, à additionner les taux marginaux d'imposition pesant sur le revenu et à se demander s'il en résulte un niveau excessif)²⁹, pour les secondes, elle ne détermine pas explicitement les critères à prendre en compte et n'a jamais donné lieu à censure.

Ainsi, en matière d'impositions assises, non pas sur un revenu, mais sur la progression d'un chiffre d'affaires ou sur un volume d'achat, le Conseil a validé :

– la contribution applicable à la progression du chiffre d'affaires des entreprises pharmaceutiques qui n'ont pas passé de convention avec le comité économique des produits de santé. Les dispositions contestées modifiaient les règles de calcul de cette contribution en prévoyant, en particulier, qu'au cas où le taux d'accroissement du chiffre d'affaires de l'ensemble des entreprises redevables serait supérieur à 4 %, le

²⁶ Décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019, *Époux C. (Majoration de 25 % de l'assiette de l'impôt sur le revenu applicable à des revenus de capitaux mobiliers particuliers)*, paragr. 9.

²⁷ Par exemple : décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat*, cons. 19 et 20.

²⁸ Décision n° 2018-767 QPC du 22 février 2019, *Société ODDO BHF (Exclusion de l'assiette des cotisations sociales des actions attribuées gratuitement)*, paragr. 11 à 15.

²⁹ Voir, récemment, la décision n° 2019-793 QPC précitée.

taux de la contribution globale applicable à cette tranche de dépassement serait fixé à 70 %³⁰ ;

– les limites supérieures des taux d'imposition de la taxe assise sur les montants des achats de viande par les distributeurs³¹.

Il en est allé de même à propos d'impositions assises sur une production. Le Conseil a jugé que n'était pas confiscatoire :

– le taux de la contribution à laquelle sont assujetties les boissons conditionnées dans des récipients destinés à la vente au détail et contenant un seuil minimal de 220 milligrammes de caféine pour 1 000 millilitres³² ;

– les tarifs de la taxe générale sur les activités polluantes portant sur les déchets non dangereux réceptionnés dans des installations de stockage : *« les dispositions du A du tableau fixent le tarif de la taxe générale sur les activités polluantes sur les déchets non dangereux réceptionnés par des installations de stockage des déchets répondant à certaines exigences en matière environnementale à 32 euros par tonne de déchets à compter du 1^{er} janvier 2015 ; que cette imposition, que le redevable de la taxe est autorisé à répercuter sur son cocontractant en vertu des dispositions du 4 de l'article 266 decies du code des douanes, n'atteint pas un niveau revêtant un caractère confiscatoire »*³³. Le commentaire de la décision indiquait alors : *« S'agissant d'une taxe "répercutable", on pourrait toutefois estimer que c'est davantage son caractère prohibitif que confiscatoire qui pourrait caractériser une méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques »* ;

– le barème de la redevance progressive de mines d'hydrocarbures liquides payée par les concessionnaires : *« en appliquant, à la valeur de la production annuelle de cette huile supérieure à 1 500 tonnes, un taux de 8 %, au demeurant déjà appliqué à une part de la production extraite de puits mis en service avant 1980, les dispositions contestées ne font pas peser sur les titulaires de concessions de mines d'hydrocarbures liquides une charge excessive au regard de leurs facultés contributives et ne présentent pas un caractère confiscatoire »*³⁴. Cette production d'huile étant valorisée en fonction du cours international du pétrole, il s'agissait en réalité d'une forme d'imposition sur le chiffre d'affaires.

³⁰ Décision n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000 précitée, cons. 34.

³¹ Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, cons. 28.

³² Décision n° 2014-417 QPC du 19 septembre 2014, *Société Red Bull On Premise et autre (Contribution prévue par l'article 1613 bis A du code général des impôts)*, cons. 13.

³³ Décision n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015 précitée, cons. 8.

³⁴ Décision n° 2019-771 QPC du 29 mars 2019 précitée, paragr. 8.

Par ailleurs, jusqu'à 2012, le Conseil analysait « *chaque imposition prise isolément* »³⁵ pour apprécier l'éventuel caractère confiscatoire. À compter de sa décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, il a fait évoluer sa jurisprudence en examinant l'ensemble des impositions ayant le même fait générateur³⁶. Ainsi, « *il convient, pour apprécier le respect du principe d'égalité devant les charges publiques, de prendre en compte l'ensemble de ces impositions portant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable* »³⁷.

Le Conseil a eu l'occasion d'appliquer cette jurisprudence aux cumuls d'impositions pesant sur des entreprises.

Ainsi, dans sa décision du 29 décembre 2013 précitée, il a jugé : « *pour apprécier le caractère confiscatoire de la "taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations attribuées en 2013 et 2014", au regard des facultés contributives des redevables, il convient de prendre en compte les seules impositions auxquelles ces derniers sont assujettis en raison de l'attribution de ces éléments de rémunération [...] / cette imposition est assise sur la part des rémunérations individuelles que les entreprises individuelles, sociétés et autres organismes assimilés décident d'attribuer au-delà d'un million d'euros ; que le montant de cette taxe est plafonné à 5 % du chiffre d'affaires réalisé l'année au titre de laquelle elle est due ; qu'enfin, l'appréciation du caractère confiscatoire du taux marginal maximal des prélèvements que doit acquitter la personne ou l'organisme qui attribue les rémunérations soumises à cette contribution exceptionnelle s'opère, compte tenu des divers éléments inclus dans l'assiette de la taxe, en rapportant le total cumulé des impositions qu'il doit acquitter à la somme de ce total et des rémunérations attribuées ; que, dans ces conditions, et eu égard au caractère exceptionnel de la taxe, les dispositions contestées n'ont pas pour effet de faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leur capacité contributive* »³⁸.

Plus récemment, dans sa décision n° 2017-755 DC, le Conseil a rappelé que le contrôle du caractère confiscatoire d'un tel cumul ne pouvait être opéré qu'à l'égard d'impositions portant sur le même revenu ou la même opération économique. Ainsi, « *il n'y a pas lieu de prendre en compte, dans l'appréciation du caractère confiscatoire de l'imposition pesant sur les bénéfices d'une société, les diverses impositions auxquelles sont assujettis cette société et ses actionnaires à raison*

³⁵ Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, cons. 28.

³⁶ Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (II)*, cons. 32.

³⁷ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 18. Dans le même sens, cf. décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019 précitée, paragr. 10.

³⁸ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 précitée, cons. 21 et 24.

d'autres opérations »³⁹. Il a ainsi refusé d'additionner cette imposition sur les bénéficiaires et les deux prélèvements invoqués par les requérants qu'étaient le prélèvement forfaitaire unique sur les dividendes et l'impôt sur la fortune immobilière.

Dans sa décision n° 2019-771 QPC du 29 mars 2019, le Conseil a contrôlé le caractère confiscatoire du cumul de certaines impositions avec la redevance progressive de mines d'hydrocarbures liquides. Il a d'abord écarté les prélèvements qui soit ne constituent pas des impositions de toute nature, soit portent sur une autre opération économique : « *la taxe tréfoncière ne constitue pas une imposition de toute nature mais la contrepartie versée par le titulaire de la concession au propriétaire du terrain qu'il exploite. La taxe sur l'exploration d'hydrocarbures prévue par l'article 1590 du code général des impôts porte quant à elle sur les permis de recherche d'hydrocarbures. Ainsi, le grief tiré du caractère confiscatoire résultant de leur cumul avec la redevance progressive des mines est inopérant* ». Puis, il s'est prononcé sur le cumul de l'imposition contestée et de deux autres impositions : « *le cumul de la redevance progressive des mines avec les redevances communale et départementale des mines prévues par les articles 1519 et 1587 du code général des impôts, compte tenu de leur assiette, taux et tarifs respectifs, ne présente pas un caractère confiscatoire* »⁴⁰.

B. – L'application à l'espèce

Cette affaire posait la question des conditions d'appréciation du caractère confiscatoire d'un impôt, dû par une entreprise, qui n'est assis directement ni sur un facteur de production ni sur un revenu et dont le fait générateur précède l'opération qu'elle projette d'effectuer.

Dans sa décision du 7 février 2020, le Conseil constitutionnel a considéré que, compte tenu des caractéristiques de la redevance d'archéologie préventive, le contrôle du caractère confiscatoire de cette imposition n'avait pas lieu d'être opéré. Il a, à cet égard, retenu trois éléments particuliers (paragr. 6) :

– d'une part, « *la redevance a pour fait générateur l'autorisation administrative de procéder à des travaux* ». L'imposition peut donc être liée, comme dans le litige à l'origine de la QPC, à la seule autorisation d'exercer une activité économique. Elle s'applique ainsi à une base taxable située très en amont de la création de richesse ou de la formation d'un revenu par l'entreprise. En outre, comme l'a relevé le Conseil,

³⁹ Décision n° 2017-755 DC du 29 novembre 2017, *Loi de finances rectificative pour 2017*, paragr. 39.

⁴⁰ Décision n° 2019-771 QPC du 29 mars 2019 précitée, paragr. 9.

« *la redevance ne peut donc être perçue qu’après la décision d’engager cette activité et de solliciter cette autorisation* ». L’imposition s’analyse ainsi comme une forme de « droit d’entrée » pour exercer l’activité en cause ;

– d’autre part, compte tenu des modalités de calcul de cette imposition (un tarif unique appliqué à la superficie du terrain d’assiette des travaux), l’entreprise dispose des éléments lui permettant de « *connaître le montant de la redevance, avant même de s’engager dans cette activité* ». Elle peut ainsi déterminer, avant le début des travaux, le montant qu’elle devra verser au titre de la redevance ;

– dans ces conditions, si l’entreprise décide de réaliser ces travaux, elle a la possibilité de tenir compte du montant de la redevance « *pour apprécier la rentabilité économique de son activité et fixer en conséquence le niveau de ses prix* ». Autrement dit, l’entreprise peut tenir compte de la redevance pour réaliser ses calculs économiques.

Le Conseil constitutionnel a donc jugé que, compte tenu des caractéristiques de la redevance d’archéologie préventive, le grief tiré de son caractère confiscatoire était inopérant (paragr. 6). Il en allait de même, *a fortiori*, du même grief tiré de son cumul avec d’autres impositions.

Le Conseil a ensuite procédé au contrôle habituel de l’imposition contestée au regard des autres exigences résultant du principe d’égalité devant les charges publiques : il devait donc vérifier que l’appréciation des facultés contributives reposait sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi par le législateur et qu’il n’en résultait aucune rupture caractérisée de l’égalité devant les charges publiques.

D’une part, il s’est attaché à identifier l’objectif poursuivi par le législateur. Depuis sa création, la redevance doit permettre de contribuer au financement de l’archéologie préventive, que le législateur qualifie de mission de service public ayant pour objet d’assurer, « *à terre et sous les eaux* », la détection, la conservation ou la sauvegarde par l’étude scientifique des éléments du patrimoine archéologique affectés ou susceptibles d’être affectés par les travaux concourant à l’aménagement⁴¹. Puisqu’elle finance ce service public d’archéologie préventive, il est objectif et rationnel d’y assujettir la personne qui projette de réaliser des travaux affectant le sous-sol et de l’asseoir sur le terrain d’assiette concerné par ces travaux.

Le Conseil en a déduit que, « *même si certains types de travaux, tels que ceux*

⁴¹ Article L. 521-1 du code du patrimoine.

affectant le sous-sol mari, peuvent porter sur des surfaces très étendues », le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec le but poursuivi (paragr. 7). Une telle conclusion rejoint celle déjà formulée à propos de cette redevance dans la décision n° 2003-480 DC précitée.

D'autre part, le Conseil a jugé que, compte tenu de son montant, fixé à cinquante centimes d'euro par mètre carré, il ne résulte de la soumission à la redevance aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (paragr. 8).

Il a, en conséquence, écarté le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration de 1789 puis déclaré les dispositions contestées conformes à la Constitution (paragr. 9).