

Décision n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015

Société Gurdebeke SA

(Tarifs de la taxe générale sur les activités polluantes sur les déchets non dangereux)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 18 juin 2015 par le Conseil d'État (décision n° 389845 du 17 juin 2015) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée pour la société Gurdebeke SA relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des dispositions du tableau du *a*) du A du 1 de l'article 266 *nonies* du code des douanes, dans sa rédaction issue de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

Dans sa décision n° 2015-482 QPC du 17 septembre 2015, le Conseil constitutionnel a déclaré les dispositions des A, B et C du tableau du *a*) du A du 1 de l'article 266 *nonies* du code des douanes conformes à la Constitution, tout en émettant une réserve d'interprétation.

Dans cette affaire, le Conseil constitutionnel a dûment constaté, conformément à l'article 14 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, le cas de force majeure résultant du décès de M. Hubert Haenel le 10 août 2015 sans qu'il ait été pourvu à son remplacement.

I.- Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

L'article 266 *sexies* du code des douanes institue une taxe générale sur les activités polluantes (TGAP).

L'article 266 *nonies* du même code détermine la tarification de cette taxe sur les déchets. Son 1 fixe des règles générales, en distinguant entre les déchets non dangereux (au A) et les déchets dangereux (au B).

Le A du 1 de l'article 266 *nonies* comprend deux grilles de tarification :

- le tableau du *a*) est relatif aux déchets non dangereux réceptionnés dans une installation de stockage de déchets non dangereux ou transférés vers une telle installation située dans un autre État ;

- le tableau du *b*) est relatif aux déchets non dangereux réceptionnés dans une installation de traitement thermique (c'est-à-dire d'incinération) de déchets ou transférés vers une telle installation située dans un autre État.

La décision commentée porte sur certaines dispositions du tableau du *a*) du A du 1 de l'article 266 *nonies*, qui fixe la grille de tarification de la TGAP sur les déchets non dangereux réceptionnés dans une installation de stockage des déchets non dangereux.

1. – La taxe générale sur les activités polluantes - généralités

La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) a été créée, à compter du 1^{er} janvier 1999, par l'article 45 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.

« *Taxe à compartiments* »¹, la TGAP regroupe cinq taxes préexistantes : deux taxes parafiscales sur la pollution atmosphérique et sur les huiles de base, deux taxes sur les déchets ménagers et assimilés (devenus les déchets non dangereux) et les déchets industriels spéciaux (devenus les déchets dangereux) et la taxe sur les nuisances sonores. Lors de sa création, la TGAP portait sur les déchets ménagers et assimilés et les déchets industriels spéciaux ; l'émission dans l'atmosphère de substances polluantes ; le décollage d'aéronefs ; les huiles usagées. Son champ d'application a ensuite été modifié à plusieurs reprises, pour comprendre désormais sept composants : les déchets ; les émissions de substances polluantes dans l'atmosphère ; les lubrifiants, huiles et préparations lubrifiantes ; les préparations pour lessives ; les matériaux d'extraction ; les carburants ; les installations classées pour la protection de l'environnement (ICPE) ; les sacs de caisse à usage unique en matière plastique.

La TGAP est un des instruments de la fiscalité environnementale incitative. Elle vise à renforcer la mise en œuvre du principe « pollueur-payeur » en intégrant dans le prix de revient des produits et activités polluants les externalités négatives qu'ils engendrent et, parallèlement, à encourager les comportements vertueux pour l'environnement par l'émission d'un « signal-prix ».

¹ R. Hertzog, « La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) : un revirement dans la fiscalité de l'environnement », *Droit et Ville*, n° 47, 1999, p. 115.

Les dispositions relatives à la TGAP ont été codifiées aux articles 266 *sexies* à 266 *quindecies* du code des douanes.

L'article 266 *sexies* du code des douanes, qui institue la taxe, en détermine le champ d'application et les redevables selon la nature des produits ou activités polluants. Dans le cas des déchets, le redevable de la taxe est l'exploitant de l'installation qui réceptionne les déchets (art. 266 *sexies*, I, 1).

L'article 266 *septies* est relatif au fait générateur de la taxe. Dans le cas des déchets, le fait générateur correspond à la réception des déchets par l'exploitant de l'installation (art. 266 *septies*, 1).

L'article 266 *octies* est relatif à l'assiette de la taxe. Dans le cas des déchets, la taxe est assise sur le poids des déchets (art. 266 *octies*, 1).

L'article 266 *nonies*, comme il a été dit, est relatif aux tarifs de la taxe.

L'article 266 *decies* est relatif à des cas de remboursement, de déduction, réduction et répercussion de la taxe. Dans le cas des déchets, les redevables de la taxe peuvent la répercuter sur leurs clients (art. 266 *decies*, 4).

Les articles 266 *undecies*, 266 *duodecies* et 266 *terdecies* sont relatifs aux modalités de déclaration, paiement, recouvrement et contrôle de la taxe.

Enfin, l'article 266 *quindecies* est relatif au prélèvement supplémentaire de la taxe sur les personnes qui mettent à la consommation en France certaines essences.

2. – La classification des déchets

L'article L. 541-1-1 du code de l'environnement définit le déchet comme « *toute substance ou tout objet, ou plus généralement tout bien meuble, dont le détenteur se défait ou dont il a l'intention ou l'obligation de se défaire* ».

L'article R. 541-8 du même code établit la classification des déchets. Il distingue :

– le déchet dangereux, défini comme « *tout déchet qui présente une ou plusieurs des propriétés de dangers énumérées à l'annexe I au présent article* » ;

– le déchet non dangereux, défini comme « *tout déchet qui ne présente aucune des propriétés qui rendent un déchet dangereux* » ;

– le déchet inerte, défini comme « *tout déchet qui ne subit aucune modification physique, chimique ou biologique importante, qui ne se décompose pas, ne brûle pas, ne produit aucune réaction physique ou chimique, n'est pas biodégradable* » ;

et ne détériore pas les matières avec lesquelles il entre en contact d'une manière susceptible d'entraîner des atteintes à l'environnement ou à la santé humaine » ;

– le déchet ménager, défini comme « *tout déchet, dangereux ou non dangereux, dont le producteur est un ménage* » ;

– le déchet d'activités économiques, défini comme « *tout déchet, dangereux ou non dangereux, dont le producteur initial n'est pas un ménage* » ;

– le biodéchet, défini comme « *tout déchet non dangereux biodégradable de jardin ou de parc, tout déchet non dangereux alimentaire ou de cuisine issu notamment des ménages, des restaurants, des traiteurs ou des magasins de vente au détail, ainsi que tout déchet comparable provenant des établissements de production ou de transformation de denrées alimentaires* ».

3. – Les installations de stockage de déchets non dangereux

Ces installations sont des ICPE soumises à autorisation préfectorale. Elles sont définies par un arrêté ministériel du 9 septembre 1997, comme toute « *installation d'élimination de déchets non dangereux par dépôt ou enfouissement sur ou dans la terre* »².

Initialement, l'arrêté de 1997 prévoyait que ces installations avaient vocation à accueillir les déchets non dangereux, les déchets d'amiante liés à des matériaux inertes et les déchets de terres amiantifères³.

Il prévoyait ainsi plusieurs catégories et sous-catégories de déchets admissibles au sein de ces installations. Son annexe I distinguait notamment, entre :

- les « *déchets dont le comportement en cas de stockage est fortement évolutif et conduit à la formation de lixiviats chargés et de biogaz par dégradation biologique* » ;

- les « *déchets dont le comportement en cas de stockage est peu évolutif, dont la capacité de dégradation biologique est faible, et qui présentent un caractère polluant modéré* ».

4. – La TGAP sur les déchets non dangereux

a. – L'assiette de la taxe

² Arrêté du 9 septembre 1997 relatif aux installations de stockage de déchets non dangereux, art. 1.

³ Arrêté du 9 septembre 1997 relatif aux installations de stockage de déchets non dangereux, art. 4.

En application du 1 du paragraphe I de l'article 266 *sexies* du code des douanes, est soumis à la TGAP tout exploitant d'une installation de stockage ou de traitement thermique de déchets non dangereux soumise à autorisation en vertu de la législation sur les ICPE⁴, ainsi que tout exploitant d'une installation de déchets dangereux, également soumise à autorisation en vertu des mêmes dispositions, dès lors que les déchets traités sont non exclusivement produits par l'entreprise exploitante.

Lors de sa création par la loi du 30 décembre 1998, la TGAP sur les déchets non dangereux (alors « déchets ménagers et assimilés ») ne concernait que les déchets réceptionnés dans une installation de stockage, c'est-à-dire d'enfouissement.

À la suite du « Grenelle de l'environnement », la TGAP sur les déchets a été réaménagée et renforcée, suivant un double mouvement d'élargissement de l'assiette et de hausse des tarifs.

Dans son rapport sur les dispositions du projet de loi de finances pour 2009 qui réformait les tarifs de la TGAP, M. Gilles Carrez relevait ainsi : « *Actuellement, il résulte du 1 de l'article 266 sexies du code des douanes que seules les installations de stockage de déchets ménagers et assimilés sont soumises à la TGAP "déchets". En revanche, ces mêmes déchets, dès lors qu'ils sont incinérés, sont hors du champ de cette composante de la TGAP, le législateur ayant considéré à l'époque que l'incinération représentait un "moindre mal" par rapport au stockage en décharge. Les installations d'incinération concernées ne sont donc redevables que de la TGAP "émissions polluantes" dont les tarifs sont particulièrement bas. Or, l'incinération de déchets ménagers et assimilés constitue à n'en pas douter une source de pollution qui, pour être moins dommageable que le stockage en décharge, n'en reste pas moins considérable. De plus, nombreux sont les déchets qui pourraient être valorisés et recyclés. En l'état actuel du champ d'application de la TGAP "déchets", les entreprises sont moins incitées à les valoriser ou à les recycler qu'à les incinérer, avec toutes les conséquences nuisibles qu'il s'ensuit pour l'environnement. 26 % du total des déchets ménagers et assimilés ont ainsi été incinérés en 2006 (48 % ayant été stockés, les 26 % restants ayant fait l'objet d'une valorisation ou d'un recyclage) »⁵.*

La taxe a été étendue aux installations d'incinération par la loi de finances pour 2009, qui a également instauré un tarif réduit pour les installations produisant et valorisant du biogaz.

⁴ Titre 1 du Livre V du code de l'environnement.

⁵ M. Gilles Carrez, Rapport sur le projet de loi de finances pour 2009 Assemblée nationale, n°1127, tome II, 16 octobre 2008.

La taxe a ensuite été étendue, par la loi de finances rectificative pour 2010⁶, aux installations de stockage utilisant la méthode du bioréacteur, qui valorisent la totalité du biogaz produit par les déchets qu'elles réceptionnent, en retenant également un tarif réduit pour ces installations.

b. – Le barème de la taxe

Lors de sa création par la loi du 30 décembre 1998, la TGAP sur les déchets non dangereux ne comportait que deux tarifs, selon que les déchets étaient ou non en provenance du périmètre du plan d'élimination des déchets.

L'article 27 de la loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002 prévoyait trois tarifs, qui ont été rehaussés par l'article 39 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006.

Depuis le « Grenelle de l'environnement », les tarifs ont été diversifiés et, pour certains, augmentés. Comme l'indique M. Benoît Bohnert dans ses conclusions sous la décision de renvoi du Conseil d'État : *« la loi de finances pour 2009 a (...) procédé à un relèvement progressif mais très sensible des tarifs de la taxe applicable au stockage et à l'incinération des déchets. Le projet du Gouvernement prévoyait de distinguer 3 tarifs : un tarif très élevé de 150 €/ t. pour les déchets réceptionnés dans des installations non autorisées, un tarif de base pour les installations autorisées, et un tarif réduit pour les installations autorisées « labellisées ». Lors de la discussion du projet de loi au Sénat, un amendement parlementaire a ajouté à ce dispositif un quatrième tarif, en faveur des installations se caractérisant par une valorisation énergétique du biogaz de plus de 75 %, et ce, contre l'avis du Gouvernement qui plaidait pour ne pas réduire l'avantage compétitif offert aux installations de méthanisation. Face aux nombreuses critiques adressées à ce dispositif, tirées d'une part de ce que les rabais consentis aux installations de stockage certifiées ou produisant du biogaz, ont réduit l'incitation au tri et au recyclage et, d'autre part, du relèvement très important des tarifs, la LFR pour 2010 a atténué l'ampleur des hausses de tarif programmées et supprimé l'exclusion du champ de la TGAP dont bénéficiaient les installations classées d'élimination des déchets tels que les bioréacteurs, instituée en 2006, et prévu pour celles-ci un tarif spécifique de 14 €/ t. La loi de finances pour 2014 a ensuite procédé à une consolidation du texte, en clarifiant le fait générateur de la taxe et ses modalités de recouvrement. Le législateur, prenant acte d'un arrêt Sté Ciments Lafarge de la Cour de cassation du 15 décembre 2009, a également revu le champ d'application de la taxe et précisé qu'elle est due non pas pour la totalité d'un site réceptionnant des déchets, mais uniquement au titre de chaque installation*

⁶ Article 45 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

classée qui y est implantée, de sorte que les déchets réceptionnés dans les ICPE de compostage ou de méthanisation situées sur un site de stockage ou d'incinération ne sont plus taxés ».

L'article 23 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 a modifié l'article 266 *nonies* pour substituer l'expression « déchets non dangereux » à l'expression « déchets ménagers et assimilés ».

Dans sa rédaction issue de cette dernière loi, qui est toujours applicable, le tableau du a) du A du 1 de l'article 266 *nonies* du code des douanes comprend cinq tarifs :

- un tarif de 150 euros par tonne à compter de 2015 pour les déchets réceptionnés dans une installation de stockage de déchets non dangereux non autorisée (ce taux s'apparente, *de facto*, à une amende) ;
- au A du tableau, un tarif de 32 euros par tonne à compter de 2015 pour les déchets réceptionnés dans une installation de stockage de déchets non dangereux autorisée et ayant fait l'objet d'un enregistrement dans le cadre du système communautaire de management environnemental et d'audit (EMAS) défini par le règlement (CE) n° 761/2001 du Parlement européen et du Conseil du 19 mars 2001 ou dont le système de management environnemental a été certifié conforme à la norme internationale ISO 14001 par un organisme accrédité ;
- au B du tableau, un tarif de 20 euros par tonne à compter de 2015 pour les déchets réceptionnés dans une installation de stockage de déchets non dangereux autorisée et valorisant au moins 75 % du biogaz produit par les déchets qu'elle réceptionne. Ce tarif a été institué par la loi n° 2009-1674 du 20 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 ;
- au C du tableau, un tarif de 14 euros par tonne à compter de 2015 pour les déchets réceptionnés dans une installation de stockage de déchets non dangereux autorisée stockant et traitant les déchets selon la méthode d'exploitation du bioréacteur. Ce tarif réduit a été introduit par la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, en remplacement de l'exonération qui était jusqu'alors prévue par les dispositions du 1 *quater* du paragraphe II de l'article 266 *sexies* du code des douanes ;
- au D du tableau, un tarif de droit commun de 40 euros par tonne à compter de 2015 pour les déchets réceptionnés dans les autres installations de stockage de déchets non dangereux autorisées.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société requérante exploite une installation de stockage de déchets non dangereux qui est autorisée à réceptionner des déchets non fermentescibles peu évolutifs.

Elle a saisi le Conseil d'État d'un recours en annulation pour excès de pouvoir à l'encontre de la circulaire du 3 avril 2015 relative à la TGAP⁷.

À cette occasion, elle a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité, à l'encontre des dispositions du tableau du a) du A du 1 de l'article 266 *nonies* du code des douanes.

La société requérante soutenait que ces dispositions portaient atteinte aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques en raison de l'inégalité de traitement frappant les exploitants d'installations de stockage exclusivement dédiées au stockage de déchets non fermentescibles et en raison du caractère confiscatoire du tarif applicable à ces installations.

Par une décision du 17 juin 2015 (n° 389845), le Conseil d'État a décidé de renvoyer cette QPC au Conseil constitutionnel. Il a relevé que « *le moyen tiré de ce que, en permettant l'application d'un tarif moins élevé à des déchets non fermentescibles insusceptibles de produire du biogaz lorsqu'ils sont stockés dans des installations visées aux B et C du tableau précité que lorsqu'ils sont stockés dans des installations visées au A de ce tableau, ces dispositions méconnaîtraient les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

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

A. – La restriction du champ de la QPC

Il ressortait des écritures de la société requérante qu'elle contestait uniquement les tarifs mentionnés aux A, B et C du tableau du a) du A du 1 de l'article 266 *nonies* du code des douanes.

Comme il a eu l'occasion de le faire à de nombreuses reprises⁸, le Conseil constitutionnel a donc restreint le champ de la QPC, en considérant qu'elle ne

⁷ Circulaire n° FCPD1507178C.

⁸ Voir, par exemple, la décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015, *Société Gecop (Solidarité financière du donneur d'ordre pour le paiement des sommes dues par un cocontractant ou sous-traitant au Trésor public et aux organismes de protection sociale en cas de travail dissimulé)*, cons. 4.

portait que sur les dispositions des A, B et C du tableau du a) du A du 1 de l'article 266 *nonies* du code des douanes (cons. 3).

B. – Les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques

1. – L'affirmation des principes

Le Conseil constitutionnel juge de manière constante que :

« Considérant qu'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 » ; que le principe d'égalité 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 ;

« Considérant qu'aux termes de 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 » ; 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 contributives ; 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 assujettis les contribuables ; qu'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 ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »⁹.

Le principe d'égalité n'interdit pas la mise en place de mécanismes incitatifs. Depuis sa décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, le Conseil constitutionnel admet en effet que *« le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation à la création et au développement d'un secteur d'activité concourant à l'intérêt général »*¹⁰.

⁹ Décision n° 2014-708 DC du 29 décembre 2014, Loi de finances rectificative pour 2014, cons. 9 et 10.

¹⁰ Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*, cons. 25.

Dans sa décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, il avait ainsi rappelé que *« conformément à 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 assujettis les contribuables ; que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs »*¹¹.

Dans cette décision du 28 décembre 2000, le Conseil a censuré des dispositions étendant la TGAP à l'électricité au motif que cette extension n'était pas en rapport avec l'objectif de lutte contre l'effet de serre : *« Considérant, d'une part, que les modalités de calcul de la taxe arrêtées par l'article 37 pourraient 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 ;*

« Considérant, d'autre part, qu'il est prévu de soumettre l'électricité à la 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 » ;

*« Considérant, dans ces conditions, que 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 »*¹².

L'assiette de la TGAP a de nouveau été contrôlée par la décision n° 2010-57 QPC, en matière de stockage des déchets inertes. En l'espèce, le Conseil a jugé *« qu'en instituant une taxe générale sur les activités polluantes, le législateur a entendu en intégrer la charge dans le coût des produits polluants ou des activités polluantes, afin de réduire la consommation des premiers et limiter le développement des seconds ; qu'il a, en conséquence, soumis à cette taxe les exploitants d'installations de stockage de déchets ménagers et d'installations d'élimination des déchets industriels spéciaux ; qu'en revanche, il n'a pas assujetti à la taxe générale sur les activités polluantes, au titre du stockage de déchets inertes, les exploitants des installations spécialement destinées à recevoir ces déchets ; que, par suite, les dispositions du 1 du paragraphe I de l'article 266 sexies et du 1 de l'article 266 septies du code des douanes dans*

¹¹ Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, cons. 34.

¹² *Ibidem*, cons. 36 à 38.

leur rédaction résultant de la loi du 29 décembre 1999 susvisée ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, être interprétées comme s'appliquant à l'ensemble des quantités de déchets inertes visés par ces dispositions »¹³. En d'autres termes, par une réserve d'interprétation, le Conseil a exclu de l'assiette de la TGAP les déchets inertes, qu'ils soient ou non reçus par des installations spécialement destinées à les recevoir. L'absence ou non de taxation des mêmes déchets selon leur lieu de stockage aurait abouti à une discrimination injustifiée.

2. – Les modalités du contrôle

En matière de fiscalité incitative, le Conseil constitutionnel développe un contrôle plus approfondi qu'en matière de fiscalité de rendement.

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 simple erreur manifeste d'appréciation.

Par exemple, dans sa décision n° 2014-417 QPC¹⁴ relative à la taxe sur les boissons énergisantes, le Conseil constitutionnel a vérifié que chacun des critères retenus par le législateur était bien en adéquation avec l'objectif poursuivi, qui est d'éviter une consommation excessive de canettes de boissons contenant un taux élevé de caféine. Il a ainsi admis que le législateur pouvait opérer une distinction selon que les boissons étaient conditionnées ou non en canettes.

En revanche, en excluant du champ d'application de la taxe les boissons faisant l'objet d'une commercialisation dans les mêmes formes et ayant une même teneur en caféine, mais avec un nom différent (sans être qualifiées de « boissons énergisantes »), le législateur a créé « *une différence de traitement qui est sans rapport avec l'objet de l'imposition* »¹⁵.

Dans sa décision n° 2012-251 QPC relative à la taxe sur les boues d'épuration, le Conseil constitutionnel a jugé conforme à la Constitution une taxe sur les boues produites susceptibles d'être épandues, au regard de l'objectif poursuivi par le législateur de favoriser l'élimination des boues d'épuration au moyen de

¹³ Décision n° 2010-57 QPC du 18 octobre 2010, *Société SITA FD et autres (Taxe générale sur les activités polluantes)*, cons 5.

¹⁴ 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)*.

¹⁵ *Ibidem*, cons. 12.

l'épandage : « *Considérant, en second lieu, qu'il résulte des travaux parlementaires de la loi du 30 décembre 2006 susvisée, qu'en asseyant la taxe sur la quantité de boue produite et non sur la quantité de boue épandue, le législateur a entendu, tout en assurant à ce fonds d'indemnisation des ressources suffisantes, éviter que la taxe ne dissuade les producteurs de boues de recourir à l'épandage ; qu'ainsi, la différence instituée entre les boues susceptibles d'être épandues que le producteur a l'autorisation d'épandre et les autres déchets qu'il produit et qui ne peuvent être éliminés que par stockage ou par incinération est en rapport direct avec l'objet de la taxe* »¹⁶ .

Il a assorti cette déclaration de conformité d'une réserve pour les boues produites que le producteur n'aurait pas l'autorisation d'épandre : « *qu'il n'en va pas de même des boues susceptibles d'être épandues mais que le producteur n'a pas l'autorisation d'épandre ; que si la taxe instituée par le paragraphe II de l'article L. 425-1 du code des assurances était également assise sur les boues d'épuration que le producteur n'a pas l'autorisation d'épandre, elle entraînerait une différence de traitement sans rapport direct avec son objet et, par suite, contraire au principe d'égalité devant les charges publiques; que, dès lors, cette taxe ne saurait être assise que sur les boues d'épuration que le producteur a l'autorisation d'épandre* »¹⁷ .

Outre ce contrôle de l'adéquation à l'objectif poursuivi, le Conseil constitutionnel vérifie également que le taux de l'imposition est proportionné aux facultés contributives. Une disproportion entraînerait en effet une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Une telle rupture a par exemple pu être caractérisée à plusieurs reprises dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012¹⁸ .

En revanche, dans sa décision n° 2014-417 QPC précitée, il a écarté ce grief au motif que « *le taux de la contribution est fixé à 100 euros par hectolitre ; que ce tarif est relevé au 1er janvier de chaque année à compter du 1er janvier 2014, en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation hors tabac de l'avant-dernière année ; que ce niveau d'imposition ne revêt pas un caractère confiscatoire* »¹⁹ .

B. – Application à l'espèce

¹⁶ Décision n° 2012-251 QPC du 8 juin 2012, *COPACEL et autres (Taxe sur les boues d'épuration)*, cons. 6.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 19, 51, 73 et 81.

¹⁹ Décision n° 2014-417 QPC précitée, cons. 13.

La société requérante faisait d'abord valoir qu'en traitant différemment les installations produisant et valorisant le biogaz lorsqu'elles réceptionnent des déchets insusceptibles d'en produire, les tarifs réduits prévus aux B et C du tableau méconnaissaient le principe d'égalité devant la loi.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a relevé que les dispositions contestées instituaient « *une différence de traitement entre les installations de stockage des déchets non dangereux, selon qu'elles produisent ou non du biogaz dans les conditions prévues aux B et C du tableau* » (cons. 7).

Il a cependant considéré que cette différence de traitement était en adéquation avec l'objectif d'intérêt général poursuivi par le législateur : « *qu'en prévoyant des tarifs plus avantageux pour les déchets susceptibles de produire du biogaz lorsqu'ils sont réceptionnés par les installations de stockage produisant et valorisant le biogaz, le législateur a institué une différence de traitement en adéquation avec l'objectif d'intérêt général poursuivi* » (cons. 7).

L'objectif d'intérêt général à l'œuvre en l'espèce « *ressort des travaux préparatoires des lois des 27 décembre 2008 et 29 décembre 2010* » (cons. 6). En effet, « *en prévoyant des tarifs réduits pour les déchets réceptionnés par des installations produisant et valorisant le biogaz, le législateur a entendu favoriser la valorisation des déchets au moyen de la production de biogaz* » (cons. 6).

Le Conseil constitutionnel a, néanmoins, assorti sa décision d'une réserve d'interprétation neutralisante pour éviter que les tarifs réduits prévus par les dispositions des B et C du tableau s'appliquent aux installations qui y sont mentionnées lorsque celles-ci réceptionnent des déchets insusceptibles de produire du biogaz. Le Conseil a, en effet, considéré qu'une telle application « *entraînerait une différence de traitement sans rapport direct avec l'objet de la loi et serait, par suite, contraire au principe d'égalité devant la loi* » (cons.7). Il a jugé que, « *dès lors, les tarifs réduits fixés aux B et C du tableau du a) du A du 1 de l'article 266 nonies du code des douanes ne sauraient être appliqués aux déchets insusceptibles de produire du biogaz réceptionnés par les installations produisant et valorisant le biogaz* » (cons. 7).

Cette décision s'inscrit dans la continuité de la solution rendue dans sa décision n° 2010-57 QPC relative à la TGAP. Dans cette décision, le Conseil constitutionnel avait censuré le fait qu'un même déchet soit taxé de manière différente selon son lieu de stockage. Il avait exclu de l'assiette de la TGAP les déchets inertes, qu'ils soient ou non reçus par des installations spécialement destinées à les recevoir. La taxation de mêmes déchets selon leur lieu de stockage aurait abouti à une discrimination injustifiée.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a considéré que l'objectif d'intérêt général qui s'attache à l'incitation à la production de biogaz, s'il justifie qu'un tarif plus favorable soit appliqué aux déchets susceptibles de produire du biogaz lorsqu'ils sont réceptionnés par une installation de production du biogaz, ne saurait en revanche justifier que ce même tarif plus favorable bénéficie à d'autres déchets du seul fait qu'ils sont réceptionnés par ce type d'installation, alors même qu'ils sont insusceptibles de produire du biogaz.

La société requérante soutenait en second lieu que le tarif prévu au A du tableau engendre une imposition confiscatoire, en méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré du caractère confiscatoire des dispositions en cause, selon une motivation similaire à celle retenue lors du précédent examen d'un tel grief à l'encontre d'une imposition indirecte (cf. la décision n° 2014-417 QPC précitée). Il a considéré que le tarif prévu au A du tableau, « *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* » (cons. 8). 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 Conseil constitutionnel a jugé les dispositions contestées conformes à la Constitution, sous la réserve énoncée au considérant 7 de sa décision.