

N°373189
Société Plastigray

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies
Séance du 24 janvier 2014
Lecture du 5 février 2014

CONCLUSIONS

M. Frédéric ALADJIDI, rapporteur public

1 – Deux QPC ont déjà été examinées à propos de la taxe additionnelle à la CVAE destinée à financer les dépenses des CCI.

a) La première QPC que vous aviez transmise au CC, par une décision **CE 28 décembre 2012 SARL Majestic Champagne, n°363303**, a donné lieu, de sa part, à la **décision n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013 SARL Majestic Champagne** par laquelle :

- il a, d'une part, déclaré contraires à la Constitution les **huit 1ers alinéas du § III de l'article 1600 du CGI** dans leur rédaction résultant de la **loi de finances pour 2011**, qui précisaient les modalités d'application de la taxe pour 2011 à 2013, au motif qu'en omettant de définir ses modalités de recouvrement, le législateur avait méconnu l'étendue de la compétence qu'il tenait de **l'article 34 de la Constitution** ;

- il a, d'autre part, précisé que cette déclaration d'inconstitutionnalité, si elle prenait effet à compter de la date de la publication de sa décision, ne pouvait néanmoins être invoquée qu'à l'encontre des impositions contestées avant le 11 juillet 2012, puisque le législateur avait, entre temps, défini, par **l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012**, les modalités de recouvrement manquantes par un **9^{ème} alinéa** en précisant, **au II**, que celui-ci était rétroactivement applicable « *aux impositions dues à compter du 1er janvier 2011, sous réserve des impositions contestées avant le 11 juillet 2012* ».

b) La deuxième QPC que vous avez transmise au CC, par une décision **CE QPC 17 avril 2013 n° 365323, SA Assistance Sécurité et Gardiennage (ASG) : RJF 2013, n°745**, a donné l'occasion à ce dernier d'ajouter, dans une **décision du 21 juin 2013 n° 2013-327 QPC, SA Assistance Sécurité et Gardiennage : RJF 2013, n°961**, une réserve d'interprétation, à propos du **II de l'article 39 précité**, selon laquelle la validation rétroactive des règles relatives aux modalités de recouvrement ne saurait avoir pour effet de permettre que soient prononcées des sanctions fiscales ayant le caractère de punition à l'encontre des personnes assujetties à la taxe au titre du recouvrement de celle-ci avant l'entrée en vigueur de **l'article 39 de la loi du 16 août 2012 précitée**.

La société requérante a demandé la restitution de la taxe qu'elle avait acquittée au titre de 2011 par une **réclamation datée du 10 juillet 2012**, puis, après rejet par

l'administration, a saisi le *TA de Besançon* en présentant, par un mémoire distinct, une troisième QPC que, par *ordonnance du 6 novembre 2013* le président de cette juridiction vous a renvoyée.

2 – Alors qu'on aurait pu penser, qu'eu égard à la date qu'elle mentionne, la réclamation avait été envoyée avant le 11 juillet 2012, qu'elle devait donc être réputée avoir été présentée, au regard de *l'article 16 de la loi DCRA*, avant cette date et que la société pouvait ainsi bénéficier de la déclaration d'inconstitutionnalité prononcée par la *décision 2012-298 QPC*, cela ne semble pas être le cas puisque figure au dossier la copie de la lettre qui a été reçue par l'administration avec le tampon de celle-ci indiquant que cela n'a été fait que le 16 juillet.

C'est sans doute ce qui explique que, tant devant le TA que devant vous :

- d'une part, les parties se soient placées sous l'empire des dispositions de *l'article 1600 du CGI*, dans leur rédaction applicable aux impositions non contestées avant le 11 juillet 2012, c-a-d non pas la version initiale issue de la *LF pour 2011* mais la version complétée par la *LFR pour 2012* ;

- d'autre part, la société ait cherché une autre non-conformité de ces dispositions avec la Constitution, à savoir une incompétence négative à avoir omis de définir non plus les modalités de recouvrement de la taxe mais ses redevables, ceci portant atteinte, au droit au recours juridictionnel garanti par *l'article 16 de la DDHC*, au droit de propriété garanti par les *articles 2 et 17 de cette déclaration* ainsi qu'au principe de clarté et aux objectifs de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi garantis par ses *articles 4, 5 6 et 16*.

Comme il résulte du rappel des deux présentes affaires de QPC que les dispositions en cause n'ont pas déjà été déclarées formellement conformes à la Constitution par le CC, contrairement à ce que soutient le ministre (ou d'ailleurs non conformes ce qui aurait pu poser la question de la recevabilité de la QPC) et comme elles sont, par ailleurs, applicables au litige puisque c'est sur leur fondement que la réclamation a été rejetée, il vous appartient d'examiner si les griefs invoqués présentent, non pas un caractère nouveau car les principes précités n'ont rien d'inédit, mais un caractère sérieux.

3 – Dans nos *conclusions sur la 1^{ère} QPC*, nous avons indiqué que la malfaçon relative aux modalités de recouvrement n'était pas la seule compte tenu de la chronologie assez complexe au terme de laquelle, les dispositions en cause avaient été créées puis modifiées.

Et il est exact qu'en ce qui concerne les redevables de la taxe, *l'article 1600 du CGI* n'est pas très explicite puisqu'il se borne à indiquer :

- *au I*, qu'il s'agit d'une taxe additionnelle à la CVAE dont sont néanmoins exonérés douze catégories de redevables

- *au 1^{er} alinéa du III*, que la taxe est « égale à une fraction de la cotisation visée à l'article 1586 ter due par les entreprises redevables après application de l'article 1586 quater » ;

- *l'article 1586 ter* définissant par ailleurs, *dans son I*, les redevables de la CVAE.

4 – Par ailleurs, dans une **décision n° 90-283 DC du 08 janvier 1991**, le CC a déjà eu l’occasion, au titre du contrôle a priori de la loi relative à la lutte contre le tabagisme et l’alcoolisme, de juger au regard du **2^{ème} alinéa de l’article 34 de la Constitution** selon lequel « *la loi fixe les règles concernant... l’assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* » qu’il appartient au législateur de déterminer, non seulement les règles concernant le taux de telles impositions, mais aussi, au titre de la définition de l’assiette de l’impôt, les catégories de redevables.

Même si, en QPC, le CC se montre plus restrictif à propos de l’incompétence négative du législateur puisque celle-ci n’est invocable, aux termes de la **décision du 18 juin 2012 n° 2012-254 QPC, Fédération de l’énergie et des mines**, que « *dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit* », il nous semble qu’au regard :

- non pas tant du droit au recours, qui n’est pas ici en cause à la différence des QPC relatives aux modalités de recouvrement puisqu’elles s’étendent aux règles contentieuses ;

- ou de méconnaissance de l’objectif de valeur constitutionnelle d’intelligibilité et d’accessibilité de la loi, qui ne peut, en elle-même, être invoquée à l’appui d’une QPC (cf. **Décision n° 2012-280 QPC du 12 octobre 2012 - Société Groupe Canal Plus et autre**), le principe de clarté devant, selon nous, suivre la même logique ;

- mais au regard du droit de propriété, il pourrait y avoir matière à censure si une loi établissait un impôt sans en définir les redevables.

On pourrait, certes, dans une telle situation, estimer que nul n’est redevable de l’imposition en cause et prononcer les décharges de toutes les sommes mises en recouvrement qui seraient contestées mais on laisserait subsister les actes non contestés, lesquels seraient attentatoires au droit de propriété des contribuables, faute pour l’imposition d’avoir été légalement établie. Et il serait préférable, nous semble-t-il, que les dispositions en cause soient abrogées, comme l’ont été celles de **l’article 1600 du CGI** en raison de l’absence de règles de recouvrement.

5 – Vous n’aurez, toutefois, pas à trancher ce point car il n’y a pas de gros effort à consentir, en l’espèce, pour juger qu’il résulte de la combinaison des dispositions précitées, et notamment du renvoi à la notion de « redevable » de **l’article 1586 ter**, que le législateur a entendu définir les redevables de la taxe additionnelle à la CVAE comme étant les redevables de cette dernière cotisation.

Autant pour les modalités de recouvrement d’une taxe additionnelle, il n’y a pas lieu de présupposer, comme nous l’indiquons dans la 1^{ère} QPC, qu’elles sont calquées sur celle de la taxe principale même si c’est, pour des raisons pratiques, le plus souvent le cas. Autant, en effet, pour les redevables, le principe doit être qu’il s’agit des mêmes, sous réserve, naturellement, comme en l’espèce du reste, d’exonérations particulières. Autrement dit une définition, comme en l’espèce, en creux, des redevables paraît acceptable.

S’il était besoin, vous pourriez, en outre, vous référer aux travaux préparatoires relatifs à **l’article 9 de la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l’artisanat et aux services**, dont sont issues les dispositions en cause et qui

confirment cette interprétation. On peut, en effet, lire dans ***l'avis de la commission des finances*** que la taxe additionnelle à la CVAE est « répartie entre toutes les personnes soumises à cette cotisation en application du I de l'article 1586 ter du CGI, proportionnellement à la VA retenue pour sa détermination et définie au I du II ».

6 – Si vous nous suivez, le moyen manque donc simplement en fait.

Et PMNC au non-renvoi de la QPC.