N° 375088
SA Orange

QPC

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies
Séance du 17 mars 2014
Lecture du 9 avril 2014

Conclusions
Mme Claire LEGRAS, rapporteur public

1- La SA Orange s'est vu assigner, à la suite de la réintégration d'un mali de confusion consécutif à l'absorption d'une de ses filiales, des cotisations supplémentaires d'IS au titre des exercices clos en 2005 et 2006 ; celles-ci atteignent, avec les intérêts de retard, près de 2 milliards d'euros.

Elle a formé une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement, puis elle a contesté ce redressement devant le tribunal administratif de Montreuil. Celui-ci a rejeté sa demande par un jugement du 4 juillet 2013, qui a mis fin au sursis de paiement¹. La société a alors acquitté la somme qu'elle avait contestée, mais elle s'est vu réclamer en outre des intérêts de retard pour un montant de près de 194 millions d'euros sur le fondement de l'article 1727 du CGI.

Elle a alors demandé, sur le fondement du troisième alinéa de l'article L. 209 du LPF, à ce que les frais engagés pour constituer les garanties nécessaires au sursis de paiement qu'elle avait sollicité, soit des frais de cautionnement bancaire, soient imputés sur le montant de ces intérêts de retard. Mais l'administration a rejeté sa demande au motif que les dispositions de l'article L. 209 n'étaient pas applicables à sa situation.

La société a contesté ce refus devant le tribunal administratif de Montreuil ; elle a soulevé, dans ce cadre, une QPC, qui vous a été transmise par une ordonnance enregistrée le 31 janvier 2014. La société y soutient que les dispositions des articles L. 209 du LPF et 1727 du CGI, à supposer que celles-ci doivent être interprétées comme excluant l'application du 3^{ème} alinéa de l'article L. 209 aux intérêts mis à sa charge, méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques protégés par les articles 6 et 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

¹ CE, 30 novembre 2001, *D...*, n° 234654, RJF 2/02 n° 232, chron. J. Maïa RJF 4/02 p. 287 ; CE, 26 mars 2004, *Sté Fauba France*, RJF 6/04 n° 643.

2- Cette QPC met le doigt sur une différence du régime applicable aux intérêts de recouvrement selon les impôts qu'elle présente comme une anomalie. Certains impôts relèvent en effet, à cet égard, des dispositions du 5 du IV de l'article 1727, d'autres de celles de l'article L. 209 du LPF. On retrouve aisément, au prix d'un peu d'archéologie juridique, l'origine historique de cette distinction, mais il est plus délicat, nous le verrons, de justifier de la logique d'ensemble du système et ce, au-delà d'ailleurs de la question ponctuelle posée par la société Orange.

Avant tout, il faut avoir à l'esprit la portée des dispositions en cause.

2-1- Les premières, celles de l'article 1727 du CGI, ont été insérées dans le code par l'article 2 de la loi du 8 juillet 1987, dite loi Aicardi, et figurent au chapitre II de son livre II, intitulé « Pénalités ». L'article 1727 est pourtant consacré à l'intérêt de retard qui constitue un simple mécanisme de réparation du préjudice subi par l'Etat du fait de la perception différée de sa créance, et non une sanction. Cet intérêt est égal, depuis le 1^{er} janvier 2006, à 0,4 % par mois et il s'applique *a priori* à tous les impôts.

Le point de départ et le point d'arrivée du décompte de l'intérêt de retard sont définis au IV de l'article 1727. En principe, il est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement. De nombreuses exceptions à cette règle sont toutefois prévues, lorsque des majorations de droits ou des amendes viennent, selon les cas, s'ajouter ou se substituer à l'intérêt de retard. L'article 1727 définit ainsi des règles de décompte différentes lorsqu'il est fait application des majorations prévues aux articles 1728 et 1729². Il contient aussi un certain nombre de cas d'exclusion et de dispense : application des amendes et pénalités propres aux contributions indirectes, mention expresse, tolérance légale du dixième ou du vingtième...

Il précise enfin que l'intérêt de retard cesse d'être décompté lorsque la majoration prévue à l'article 1730 est applicable : il s'agit d'une majoration forfaitaire de 10% due en cas de retard dans le paiement d'impôts limitativement énumérés : l'impôt sur le revenu, les contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, soit la CSG et la CRDS, la taxe d'habitation, les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, les impositions recouvrées comme les impositions précitées et l'ISF. Vous aurez reconnu les impôts directs qui étaient autrefois recouvrés par les comptables du Trésor.

Dès lors que l'intérêt de retard cesse d'être décompté à partir du moment où la majoration de l'article 1730 est applicable, il n'a qu'une application résiduelle en ce qui concerne les impôts visés à cet article – qui précise, nous ne nous étendrons pas, les règles de déclenchement de la majoration de 10%.

Pour les impôts qui ne sont pas énumérés à l'article 1730, donc les impôts directs qui étaient recouvrés par la DGI, notamment l'IS, l'article 1731 prévoit une majoration de 5% pour retard de paiement qui se cumule avec l'intérêt de retard.

² Lorsqu'il est fait application de l'article 1728, qui prévoit une majoration pour défaut ou retard de déclaration, le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou du mois au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé. Et lorsqu'il est fait application de l'article 1729, le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou, en cas d'échelonnement des impositions supplémentaires, du mois au cours duquel le rôle doit être mis en recouvrement.

2-2- L'article L. 209 du LPF se situe dans un contexte un peu différent. Placé dans le chapitre premier du titre III du LPF, qui porte sur le contentieux d'assiette, il se trouve dans une section relative aux « *Conséquences des décisions prises sur les réclamations et des décisions des cours et tribunaux* ». Les dispositions qui y sont codifiées sont issues de la loi de finances pour 1980 du 18 janvier 1980 : elles visaient à donner à l'Etat des garanties analogues à celles dont dispose le contribuable qui a droit à des intérêts moratoires en cas de dégrèvement consécutif à une réclamation ou à une décision de justice, lorsqu'il a choisi d'acquitter immédiatement sa dette fiscale et n'a pas demandé le sursis de paiement, et à empêcher que certains contribuables n'utilisent la voie contentieuse à des fins dilatoires en assortissant leur réclamation d'une demande de sursis de paiement. Le caractère forfaitaire de la majoration a en effet pour conséquence que le sursis est neutre pour le contribuable.

L'article L. 209 dispose donc, en miroir avec l'article L. 208 relatif aux intérêts moratoires dus par l'Etat, que « *Lorsque le tribunal administratif rejette totalement ou partiellement la demande d'un contribuable tendant à obtenir l'annulation ou la réduction d'une imposition établie en matière d'impôts directs [...], les cotisations ou fractions de cotisations maintenues à la charge du contribuable et pour lesquelles celui-ci avait présenté une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires au taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI* ».

Les articles L. 208 et L. 209 répondent donc à une même logique quant aux effets d'une décision de justice : si l'impôt a été payé, il est remboursé avec intérêts moratoires ; si le contribuable a bénéficié du sursis de paiement, l'impôt payé après le jugement du tribunal administratif est majoré des mêmes intérêts moratoires.

Le législateur a apporté en 1994³ une précision quant à l'articulation des deux dispositifs de l'article 1727 du CGI et de l'article L. 209 du LPF dans le cas des contribuables bénéficiant du sursis de paiement. Afin d'éviter que les mêmes sommes ne soient soumises deux fois à un intérêt de 0,40 % par mois, l'article L. 209 indique depuis que les intérêts moratoires qu'il prévoit « *ne sont pas dus sur les cotisations ou fractions de cotisations d'impôts soumises à l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727 du CGI* ».

Il faut donc bien comprendre que les intérêts moratoires prévus par l'article L. 209 ne sont applicables qu'aux contribuables redevables d'impositions dont le retard de paiement donne lieu à l'application de la majoration de 10% prévue par l'article 1730 du CGI, l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 cessant d'être décompté lorsque la majoration prévue par l'article 1730 est applicable – c'est ce que prévoit, on l'a vu, le 2 du IV de l'article 1727. Pour les impôts dont, comme l'impôt sur les sociétés, le retard de paiement donne lieu à la majoration de 5% prévue à l'article 1731, l'intérêt de retard qui s'applique est celui de l'article 1727.

Une différence de traitement ou en tout cas de régime existe donc entre le contribuable soumis à la majoration forfaitaire de l'article 1730 et celui qui supporte les intérêts de retard de l'article 1727, c'est-à-dire, pour l'essentiel, entre les redevables de l'IR, de l'ISF de la taxe d'habitation et des taxes foncières, d'une part, et les redevables d'autres impôts directs, c'est-à-dire essentiellement l'IS, d'autre part. La société Orange explique que

³ A l'article 35 de la LFR pour 1994.

ces derniers sont redevables, pour un retard de paiement d'un an, d'un taux effectif de 9, 80% – 4, 80% + 5% – de sorte que les deux régimes produisent à cet égard des effets très proches. Mais on voit bien que, sur d'autres horizons temporels, et en tenant compte aussi des différences affectant le déclenchement des majorations et leurs modalités de décompte, ces effets peuvent diverger.

2-3- Quoi qu'il en soit, la différence entre ces régimes qui, selon la société Orange, serait en délicatesse avec les principes constitutionnels est plus ponctuelle : elle porte uniquement sur la possibilité pour le contribuable de déduire les frais de constitution de garanties des intérêts moratoires qu'il doit.

S'agissant des frais de constitution des garanties requises, en application de l'article L. 277 du LPF, lorsque le contribuable demande le sursis de paiement, les articles L. 208 et L. 209 instituent également une symétrie qui n'est pas totalement logique : les frais sont remboursés au contribuable si le tribunal prononce la décharge et ils sont déduits du montant des intérêts moratoires dont le contribuable est débiteur si le tribunal rejette sa demande. Ainsi, les frais de constitution de garanties ne restent à la charge du contribuable ni s'il a gagné ni s'il a perdu... Nouvelle symétrie donc, mais plus difficile à expliquer.

Ainsi, les contribuables qui ont bénéficié du sursis de paiement puis voient leur contestation rejetée par un tribunal ne sont pas traités de même selon que l'imposition en litige relève du champ de l'article L. 209 du LPF ou de celui de l'article 1727.

3- Venons-en maintenant à l'examen des trois conditions de renvoi.

3-1- Les dispositions contestées n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution. Il s'agit de l'article L. 209 du LPF et de l'article 1727 du CGI en tant que la possibilité d'imputation des frais de constitution de garanties prévu par le 3^{ème} alinéa de l'article L. 209 ne lui est pas applicable, son champ d'application étant limité, en vertu du premier alinéa de l'article, aux impôts qui ne donnent pas lieu au paiement de l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI.

L'article L. 209 n'a jamais été examiné par le Conseil constitutionnel. Quant à l'article 1727, le Conseil constitutionnel l'a examiné, mais très partiellement, dans sa **décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 sur la loi de finances pour 2013** : il a en effet validé le troisième alinéa du 1 de son IV, relatif au point de départ du calcul de l'intérêt de retard en matière d'ISF, qui n'est pas en cause aujourd'hui.

3-2- L'applicabilité au litige nous semble par ailleurs devoir être admise.

Le ministre la conteste, fort de ce que l'article L. 209 ne s'applique pas dans le litige qui l'oppose à la société requérante. C'est bien le problème, du point de vue de celle-ci, puisque le litige est né du refus de l'administration d'accepter l'imputation des frais de constitution de garantie sur les intérêts de retard dont elle lui réclame le paiement.

Vous savez que votre jurisprudence a démontré depuis quatre ans que vous aviez du critère de l'applicabilité au litige au sens et pour l'application de l'article 23-4 de l'ordonnance de 1958 une conception souple, voire extensive. Et vous vous êtes notamment toujours attachés à approcher de conserve des dispositions qui font système, en renvoyant

4

celles qui sont connexes ou indissociables, quand bien même l'une d'elle n'est pas directement applicable au litige *rationae materiae* (CE, 28 mai 2010, *B. et O...*, n°337840; CE, 18 juin 2010, *Sté l'office central d'accèsion au logement*) ou *rationae temporis* (CE, 10 mai 2010, *Commune de Dunkerque*, p.).

S'agissant du principe d'égalité, vous n'avez jamais hésité à considérer comme applicable une disposition en tant qu'elle ne s'applique pas à une catégorie de personnes à laquelle appartient le requérant : une disposition législative peut être attaquée en creux comme méconnaissant l'égalité quelle que soit la situation par ailleurs – un vide législatif ou une législation insuffisante. Vous avez donc admis dès le début la QPC de jalousie, par laquelle un requérant conteste un avantage réservé à d'autres auquel il estime pouvoir prétendre (CE, 14 avril 2010, *L...*, n° 336753 p. ; ou, récemment, CE, 14 novembre 2013, *M...*, n° 371785, RJF 2/14 n° 177).

A cette aune, l'applicabilité au litige des deux dispositions contestée doit être admise.

Il est vrai que, dans une décision du 22 mai 2013, n° 2013-312 QPC, le Conseil constitutionnel a jugé inopérants des griefs fondés sur la situation particulière des personnes pacées qui visaient des dispositions réglant la situation de personnes mariées. D'après le commentaire de cette décision aux *Cahiers*, le Conseil constitutionnel a estimé qu'il n'acceptait d'examiner des griefs relatifs à une disposition législative en tant que cette disposition ne traite pas une situation que si cette situation n'est pas par ailleurs traitée. Le contrôle « en tant que ne pas » ne trouverait donc pas à s'appliquer en l'espèce à l'article L. 209 du LPF. Nous constatons toutefois que vous n'avez pas pour autant modéré votre libéralisme en matière d'appréciation de l'applicabilité au litige et que, dans une décision du 4 octobre dernier, *A...*, n° 369971 aux tables sur un autre point, vous avez jugé que les dispositions du second alinéa de l'article L. 313-12 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile étaient applicables au litige, au sens et pour l'application de l'article 23-4 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 : or elles étaient contestées au regard du principe d'égalité en tant qu'elles s'appliquaient aux seuls étrangers mariés et non à ceux qui sont pacés.

3-3- Il vous faut donc déterminer si la question posée, qui n'est pas nouvelle, a un caractère sérieux.

Cela n'est pas parfaitement évident. Comme on le sait, le principe d'égalité devant la loi, s'il implique qu'à situations semblables il soit fait application de règles semblables, n'interdit aucunement qu'à des situations différentes soient appliquées des règles différentes (Conseil constitutionnel, décision n° 79-112 DC du 9 janvier 1980).

Or les impôts mentionnés à l'article 1730 du CGI ne sont pas les mêmes que ceux qui relèvent des articles 1727 et 1731 du même code. Le ministre vous invite donc à constater que le législateur a organisé deux régimes distincts. Mais l'on ne peut, comme souvent lorsqu'est en cause le principe d'égalité, s'arrêter à l'affirmation d'une différence : encore faut-il que la différence de traitement soit en rapport avec l'objet de la norme qui l'établit.

En l'espèce, le doute est permis, même si l'inconstitutionnalité ne nous semble pas acquise.

En toute rigueur, en effet, l'objet de la loi qui doit vous guider n'est pas celui des dispositions instituant des intérêts moratoires en cas de jugement faisant tomber un sursis de paiement ; à cet égard, il est certain que la dualité de régime ne répond pas à une logique évidente et apparaît comme une rémanence de l'ancienne ligne de partage entre la compétence en matière de recouvrement de la DGI et de la DGCP. Mais c'est plus précisément l'objet des dispositions prévoyant la déduction des frais de constitution de garanties, codifiées au 3^{ème} alinéa de l'article L. 209, qui est en cause pour l'examen de la QPC de la société Orange.

Le rapport fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 1980 ne précise en rien l'objet de cette mesure particulière. Il faut donc le déduire de l'objet général de l'article dont est issu l'article L. 209, qui est de lutter contre l'utilisation par certains contribuables de la voie contentieuse, assortie du sursis de paiement, à des fins dilatoires. Dans ce cadre, comme le soutient le ministre, la possibilité d'imputer les frais engagés pour la constitution des garanties sur les intérêts moratoires s'explique par le fait qu'il s'agit d'une mesure dérogatoire au caractère en principe forfaitaire de la majoration de 10%, que le législateur a souhaité circonscrire en prenant en compte les frais engagés par le contribuable, dès lors que ceux-ci réduisent l'avantage financier qui lui est procuré par le bénéfice du sursis de paiement. Et l'imputation permise par le législateur montre *a priori* que l'objectif principal de cet article n'était pas de réparer le préjudice financier de l'Etat, auquel cas cette ouverture ne serait pas cohérente, puisque la garantie n'a aucune incidence sur ce préjudice.

Le ministre a par ailleurs raison de dire que l'imputation des frais de constitution de garanties n'aurait aucune justification dans le cadre de l'article 1727, qui contient des dispositions générales réparant, dans tous les cas, le préjudice subi par l'Etat du fait du paiement tardif de l'impôt.

Plus précisément, l'utilisation d'un recours contentieux assorti d'un sursis de paiement ne peut pas avoir d'objet dilatoire lorsque l'impôt considéré est l'impôt sur les sociétés, dont le paiement tardif est toujours assorti de l'intérêt de retard. L'objet dilatoire du contentieux, que l'article L. 209 vise à prévenir, ne peut exister que pour les impôts soumis à la majoration forfaitaire de 10%, sans égard au temps passé.

Dès lors, la déduction des frais de constitution de garanties, qui découle de cet effet dissuasif que le législateur a voulu tout en souhaitant en modérer l'impact, n'a pas de logique propre en dehors du champ de l'article L. 209.

Il n'est donc pas impossible de trouver une explication à la différence de traitement, en rapport avec l'objet du texte tel que nous l'avons strictement défini.

Il reste que, pour autant, le résultat, pris globalement, peut paraître anormal si l'on compare, par exemple, la situation des personnes soumises à l'IR et celle des personnes soumises à l'IS. Si l'on définit un peu plus largement l'objet de la loi auquel vous devez vous référer pour apprécier le caractère sérieux du grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité, on est clairement plus embarrassé. En effet, les intérêts moratoires prévus par l'article L. 209 et l'intérêt de retard de l'article 1727 ont le même objet : réparer le préjudice subi par l'administration du fait du paiement tardif de l'impôt ; vous l'avez jugé, respectivement, dans votre décision du **10 août 2005, S... n° 259741 RJF 11/05 n° 1305**,

concl. L. Vallée BDCF 11/05 n° 141, et dans votre **avis d'Assemblée du 12 avril 2002, SA Financière Labeyrie, RJF 6/02 n° 673, concl. F. Séners BDCF 6/02 n° 83**. Et, dans sa décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011, *Mme Catherine B.*, RJF 7/11 n° 867, le Conseil constitutionnel a jugé que la majoration de 10% pour retard de paiement de l'impôt, « *qui ne revêt pas le caractère d'une punition, a pour objet la compensation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif des impôts directs* ».

Il s'agit donc d'une forfaitisation de l'intérêt de retard que le législateur de l'article L. 209 a complétée pour éviter de créer un effet d'aubaine au profit du contribuable demandant le sursis de paiement et permettre, en définitive à l'Etat d'obtenir réparation du préjudice qu'il subit du fait de l'encaissement tardif de sa créance. Cet objectif nous semble en effet l'emporter sur la volonté de dissuader le contribuable mise en avant par le ministre : il est difficile de penser que le but premier du législateur a été de décourager les demandes de sursis de paiement...

Au total, si l'on s'intéresse plus largement à l'objet des deux régimes législatifs relatifs aux intérêts de retard, la différence de traitement dénoncée par la société Orange ne va pas de soi. Nous vous invitons donc à renvoyer au Conseil constitutionnelle la QPC invoquée en tant qu'elle vise l'article L. 209 du LPF. Ainsi qu'on l'a vu, la critique de la société Orange, si elle était reconnue fondée, déboucherait en effet sur l'inconstitutionnalité de ce seul article et ne pourrait atteindre l'article 1727 du CGI.

Et, par ces motifs, nous concluons au renvoi de la question de la conformité aux droits et libertés reconnus par la Constitution des articles L. 209 du LPF.