

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public

Le pourvoi de la SAS Centre Chirurgical Ambroise Paré vous conduira à décider si la cotisation minimale de taxe professionnelle régie par l'article 1647 E du CGI est une imposition distincte de la taxe professionnelle ou s'il s'agit d'une composante de cet impôt.

Cette société exerce une activité hospitalière à Neuilly-sur-Seine. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a constaté qu'elle avait omis de déclarer certains biens entrant pourtant dans l'assiette de la taxe professionnelle au titre des exercices 2005 à 2007. Les droits supplémentaires découlant du rehaussement de ses bases imposables ont été assortis d'intérêts de retard en application de l'article 1727 du code général des impôts et de la majoration de 40 % pour manquement délibéré prévue à l'article 1729 de ce code.

La société n'a pas contesté le bien-fondé du redressement en principal. Elle a en revanche sollicité la restitution corrélative de la cotisation minimale de taxe professionnelle qu'elle avait entre-temps acquittée au titre des années vérifiées, ainsi que la décharge des intérêts de retard et de la pénalité. L'administration lui a accordé la restitution par une décision de dégrèvement du 3 juin 2009, mais a maintenu les intérêts de retard et la majoration.

La société a porté le litige devant le tribunal administratif de Versailles, qui a rejeté sa demande de décharge de la pénalité et des intérêts de retard. La cour administrative d'appel de Versailles a confirmé la position des premiers juges par un arrêt du 23 avril 2015 contre lequel la société Centre Chirurgical Ambroise Paré se pourvoit à présent en cassation.

La société appuie ses prétentions sur le raisonnement suivant. Comme tous les redevables de la taxe professionnelle dont le chiffre d'affaires hors taxe excédait 7 600 000 euros, elle s'est acquittée au titre de chacune des années vérifiées de la cotisation minimale de taxe professionnelle, imposition différentielle complétant la taxe professionnelle due au titre de la même année pour la porter à 1,5 % de la valeur ajoutée de l'entreprise. Or, cette cotisation minimale est restée d'un montant supérieur à la taxe professionnelle rectifiée à l'issue du contrôle. Les suppléments de droits exigibles étaient de ce fait intégralement compensés par un trop-versé de cotisation minimale de taxe professionnelle. Dans ces conditions, soutient la SAS, le Trésor Public n'a subi aucun préjudice, le redressement n'ayant pas eu d'incidence sur la somme totale recouvrée, seule la ventilation entre taxe

professionnelle et cotisation minimale ayant évolué. La société en déduit qu'il n'y avait lieu de lui infliger ni des intérêts de retard ni une pénalité pour manquement délibéré.

Pour écarter cette argumentation, la cour a jugé que la taxe professionnelle, qui relève des impôts directs locaux, et la cotisation minimale, affectée au budget de l'Etat, constituent deux impositions distinctes, alors même que la première concourt à la détermination du montant de la seconde. Elle en a déduit que les inexactitudes ou omissions déclaratives commises par un redevable dans l'établissement de la taxe professionnelle peuvent donner lieu à l'application d'intérêts de retard et de majorations pour manquement délibéré, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que l'intéressé ait acquitté la cotisation minimale, fût-ce de manière excédentaire.

La société requérante soutient que ce raisonnement, qui fait fi de l'absence de droits éludés et de tout préjudice financier pour le Trésor, est entaché d'erreur de droit, aussi bien s'agissant de la pénalité que des intérêts de retard, la réponse de la cour sur ce dernier point étant en outre insuffisamment motivée.

La question de savoir si la cotisation minimale et la taxe professionnelle forment ou non une seule et même imposition est le point nodal du litige, comme l'a bien perçu la cour, qui en a fait l'élément central de l'arrêt attaqué. C'est évidemment impôt par impôt que s'apprécient le défaut ou le retard de paiement des cotisations dues, de sorte que les arguments tirés de l'absence de droits éludés et de préjudice financier ne sont opérants qu'à la condition qu'il s'agisse d'une unique imposition.

Vous ne vous êtes, à notre connaissance, jamais prononcés sur la nature exacte du lien unissant la cotisation minimale et la taxe professionnelle. De nombreuses différences les distinguent qui, additionnées, pourraient justifier d'y voir deux impôts séparés, mais aucune d'entre elles n'apparaît décisive.

A commencer par la différence d'affectation mise en exergue par la cour. Le produit de la cotisation minimale est certes versé au budget général de l'Etat, après avoir brièvement abondé le fonds de péréquation nationale de la taxe professionnelle à sa création, tandis que la TP est perçue au profit des collectivités territoriales. Il s'ensuit que l'encaissement différé des recettes de taxe professionnelle en cas de retard de paiement est subi par la commune, sans être pour elle immédiatement compensée par la cotisation minimale payée à l'Etat. Toutefois, la circonstance, assez fréquente, que le produit d'un impôt soit réparti entre plusieurs personnes publiques est sans incidence sur le fait qu'il s'agit d'une même imposition. C'était par exemple le cas de la redevance d'archéologie préventive jusqu'au 1^{er} janvier 2016, et l'est encore de la taxe sur les surfaces commerciales, principalement attribuée aux communes mais dont l'Etat perçoit la majoration de 50 % pour les très grandes surfaces imposables.

Cotisation minimale et taxe professionnelle n'ont pas non plus la même assiette : la taxe professionnelle est assise sur la valeur locative des équipements et biens mobiliers et des biens passibles d'une taxe foncière, alors que la cotisation minimale a pour assiette la valeur ajoutée. Mais c'est le propre de tous les impôts cédulaires, qui n'en constituent pas moins un impôt unique : les bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices non commerciaux, les bénéfices agricoles, les plus-values, les revenus de capitaux mobiliers sont autant de fractions d'assiette de l'impôt sur le revenu, taxées selon des règles, y compris un barème (que l'on songe au prélèvement libératoire), qui peuvent leur être propres.

On peut encore observer que les dates d'exigibilité de la cotisation minimale et de la taxe professionnelle ne sont pas identiques : le contribuable acquitte un acompte de taxe professionnelle en juin de l'année N et le solde en décembre de la même année. Il verse en revanche la cotisation minimale relative à l'année N en avril N+1, avec toutefois un système d'acompte égal à 100 % du montant de la cotisation minimale qui en avance le paiement au 15 décembre de l'année N. Mais il n'y a là rien de décisif. La TVA est un impôt unique, bien que la taxe ne soit pas exigible à la même date selon qu'elle grève les livraisons de biens ou les prestations de services : elle est due lors de l'encaissement des factures dans le premier cas et au moment de la livraison des produits dans le second (*Sté Graphic Procédé*, 27 juin 2008, n° 296591, RJF 2008 n° 1178).

Le régime contentieux de la cotisation minimale présente aussi des singularités : la procédure contradictoire de redressement s'y applique notamment, alors que l'article L. 56 du LPF l'exclut pour la taxe professionnelle. Cette spécificité découle cependant du fait qu'il s'agit d'une contribution perçue par l'Etat : elle renvoie à la différence d'affectataires, dont on a vu qu'elle n'était pas le signe assuré d'être en présence de deux impositions distinctes.

L'on ne peut pas non plus tirer beaucoup d'enseignements des termes successivement employés dans la loi pour désigner ce prélèvement. Postérieurement aux années d'imposition en litige, l'article 68 de la loi de finances rectificative du 25 décembre 2007 a remplacé sa qualification originelle de « supplément d'imposition » par l'appellation « cotisation minimale de taxe professionnelle », sans que le législateur ait laissé transparaître une volonté d'innover en scindant en deux un impôt jusqu'alors unique, de confirmer au contraire une dichotomie préexistante ou encore de renommer par commodité une fraction d'impôt sans lui donner d'existence autonome.

L'hésitation est permise mais d'autres considérations nous convainquent que la cotisation minimale n'est qu'une composante de la taxe professionnelle et non une taxe additionnelle à cet impôt autonome.

D'abord, c'est bien l'assujettissement à la taxe professionnelle qui, conjugué à un seuil de chiffre d'affaires, emporte l'obligation de payer la cotisation minimale. L'assujettissement à un impôt par référence à un autre ne prouve certes pas qu'il s'agit de deux impôts : une société est assujettie à la taxe sur les salaires quand l'essentiel de son activité n'est pas passible de la TVA, et pourtant ce sont deux impôts différents qui se complètent. Mais dans le cas de la cotisation minimale et de la taxe professionnelle, les cercles de redevables se superposent, ils ne se juxtaposent pas. Seuls les redevables de la taxe professionnelle sont passibles de la cotisation minimale.

Par ailleurs, votre décision *Sté Darcy Estivin Limoges* du 23 novembre 2005 juge que le fait générateur de la cotisation minimale de taxe professionnelle coïncide avec celui de la taxe professionnelle : il est fixé dans les deux cas au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (n° 371690, RJF 2016 n° 151).

En outre, le mode de calcul des deux contributions est étroitement imbriqué. La cotisation minimale ne devant pas avoir pour conséquence de reprendre d'une main les avantages temporaires ou permanents consentis de l'autre en matière de taxe professionnelle par l'Etat ou les collectivités territoriales, les abattements ou exonérations sont ajoutés à la charge de taxe professionnelle effectivement supportée pour être soustraits de la cotisation minimale (19 février 2014, n° 354900, *Min. du budget c. SAS Air Caraïbes Atlantique*).

C'est surtout la raison d'être de la cotisation minimale qui nous paraît déterminante. La cotisation minimale constitue le pendant du plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée. L'article 1647 E du CGI fait d'ailleurs le lien entre la cotisation minimale et le plafonnement en renvoyant, pour le calcul de la cotisation minimale, à la valeur ajoutée définie pour le plafonnement à l'article 1647 B sexies. Il s'agit de deux mécanismes symétriques visant à corriger les inconvénients d'une imposition pesant sur des immobilisations, assiette potentiellement décorrélée des facultés contributives des entreprises, en prenant en compte l'indicateur de leur capacité à créer de la richesse qu'est la valeur ajoutée. La cotisation est un plancher complétant le plafonnement pour encadrer la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée. Elle est conçue pour assurer une taxation minimale des entreprises à forte valeur ajoutée qui ont peu d'équipements et biens mobiliers et de locaux passibles de la taxe foncière et paient donc peu de taxe professionnelle au regard de leurs capacités contributives ; au-delà de l'objectif de rendement, le but de la cotisation minimale est ainsi d'assurer une certaine égalité devant les charges publiques entre les redevables d'un même impôt, la taxe professionnelle. La cotisation minimale s'apparente de ce point de vue à une modalité intrinsèque de calcul de la taxe professionnelle et nous vous proposons de juger pour cette raison qu'il s'agit d'un seul et même impôt.

Quelles conséquences en tirer dans notre affaire ?

Commençons par la majoration. Il nous semble qu'à l'intérieur d'un même impôt, la pénalité de 40 % pour manquement délibéré est établie en pourcentage des seuls droits dont le versement a effectivement été éludé par le contribuable et non du montant des droits supplémentaires correspondant aux insuffisances constatées dans sa déclaration, si ces droits sont par ailleurs compensés par la déclaration à tort d'un élément non imposable ou par un crédit du même impôt dont il dispose sur le Trésor. La rédaction de l'article 1729 du CGI en vigueur jusqu'en 2005 était à cet égard plus claire, puisqu'elle indiquait que la majoration porte sur le montant des droits mis à la charge du contribuable, mais sa modification en 2006, purement rédactionnelle, a gommé les termes de « mauvaise foi » sans pour autant modifier l'assiette de la majoration.

La pénalité porte sur les droits éludés toutes compensations opérées. C'est ce raisonnement qui vous a conduit à juger que l'ancienne indemnité de retard pour insuffisance de déclaration, issue de la loi du 27 décembre 1963 et reprise à l'article 1728 du code général des impôts, devait être assise non sur l'ensemble des droits rectifiés correspondant aux insuffisances, omissions et inexactitudes relevées à l'encontre du redevable, mais sur les seuls droits dont il a effectivement éludé le paiement. Lorsque le chiffre d'affaires d'un contribuable était redressé, l'indemnité de retard devait être calculée non pas sur la totalité des rappels de TVA résultant du redressement, mais sur la différence entre le montant de ces droits et celui du crédit de taxe déductible dont le contribuable disposait au titre de la période vérifiée. Aucune indemnité n'était due si sa dette est apurée par imputation de ce crédit d'impôt, aucun versement supplémentaire n'étant alors exigé du contribuable en principal (26 janvier 1972, *Société Gaitz-Hocky* n° 81959, au Rec., Dupont p. 110 ; dans le même sens : 6 juillet 1979, n° 11090, RJF 1979 n° 596 et *Min. c. CCI de Calais*, 11 avril 2001, n° 206936, RJF 2001 n° 931, aux ccl. du président Goulard).

Si vous nous avez suivie pour regarder la cotisation minimale de taxe professionnelle comme une composante de cet impôt, vous constaterez selon la même logique que le contribuable n'élude le paiement d'aucun droit tant que le rehaussement des cotisations de

taxe professionnelle opéré par l'administration n'atteint pas le montant de la cotisation minimale qu'il a déjà acquittée. La cotisation minimale fonctionne alors en quelque sorte comme une caution de taxe professionnelle déjà versée par avance au Trésor.

Ce raisonnement a pour inconvénient de faire dépendre la sanction d'une intention d'éluder l'impôt du montant du redressement opéré, les pénalités pour manquement délibéré ne pouvant être infligées que si la taxe professionnelle finalement due excède 1,5 % de la valeur ajoutée de l'entreprise. La pénalité se trouve privée d'effet dans cette mesure, alors que le contribuable s'est bien rendu coupable d'un défaut de déclaration.

L'on ne peut cependant reprocher au contribuable d'avoir éludé l'impôt quand il s'en est effectivement acquitté. Il ne suffit pas qu'il ait cherché à échapper à ses obligations fiscales en faisant volontairement une déclaration incomplète. Ce n'est pas seulement l'intention, mais aussi le résultat qui compte : si à l'issue du contrôle, le contribuable ne doit aucune imposition supplémentaire, il n'y a pas de droits éludés et donc pas de somme sur laquelle asseoir la pénalité pour manquement délibéré. Le contribuable n'a certes pas rempli correctement ses obligations déclaratives, mais ce comportement répréhensible étant resté sans effet sur sa charge fiscale au titre d'un impôt donné, il relève de la pénalité pour insuffisance de déclaration, et non de la pénalité pour manquement délibéré en litige, dont l'infliction dans un tel cas pourrait être en délicatesse avec le principe constitutionnel de nécessité des peines.

Nous pensons donc que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la société requérante ne pouvait se prévaloir de la cotisation minimale dont elle s'était précédemment acquittée pour soutenir que les droits supplémentaires de taxe professionnelle mis à sa charge à l'issue du contrôle au titre des mêmes années ne pouvaient être assortis de la pénalité pour manquement délibéré.

Si, au final, le contribuable n'a éludé aucun droit, il n'en demeure pas moins qu'il n'a versé une partie de la taxe professionnelle qui était pourtant due dès le mois de décembre de l'année N que quatre mois plus tard, en avril N+1, lorsqu'il a payé la cotisation minimale de taxe professionnelle de l'année N, si l'on fait abstraction de l'acompte de cotisation minimale en principe dû lui aussi dès décembre, mais dont la société redevable peut être exemptée si elle n'est pas encore certaine que son chiffre d'affaire de l'exercice en cours dépassera le seuil déclenchant l'assujettissement à la cotisation minimale. L'omission de certains éléments dans la déclaration des bases imposables à la taxe professionnelle peut donc avoir pour effet de retarder le paiement de l'impôt, le gain de trésorerie qui en résulte pour le redevable étant symétriquement un préjudice financier pour le Trésor public.

C'est l'objet des intérêts de retard que de réparer le préjudice subi par le Trésor du fait du défaut d'acquittement par le redevable, dans le délai légal, des impositions au paiement desquelles il était tenu (voyez votre avis contentieux du 12 avril 2002, *Société Financière Labeyrie*, n° 239693, au rec.). Il nous semble donc que des intérêts de retard sont bien dus sur les cotisations de taxe professionnelle que le redevable n'a versées que quatre mois plus tard via la cotisation minimale : il s'agit du prix de ce décalage temporel pour le Trésor.

Cette solution peut sembler contraire à celle que vous avez retenue dans votre décision *Société Gaitz-Hocky* précitée, car l'indemnité de retard dont vous avez déchargé le redevable dans la mesure où il disposait sur le Trésor d'une créance d'un montant équivalent aux droits rectifiés constituait elle aussi la simple réparation du préjudice de trésorerie subi par l'Etat du fait du retard de paiement d'impositions légalement exigibles. Mais dans ce précédent, dès

lors que l'on acceptait de raisonner en suppléments d'impôt nets de crédits d'impôt, le Trésor ne pouvait se plaindre d'aucun préjudice du fait d'un paiement tardif de l'impôt, le crédit de TVA étant imputable au titre de la période vérifiée. Cette décision s'oppose sans doute à ce que des intérêts soient réclamés à la requérante pour la période courant entre le versement de la cotisation minimale et la mise en recouvrement des cotisations supplémentaires de taxe professionnelle issues du contrôle, mais vous ne vous écarterez pas de ce précédent en jugeant que des intérêts de retard sont dus pendant la période intercalaire de quatre mois entre la date d'exigibilité de la taxe professionnelle et la date de versement de la cotisation minimale de l'année correspondante.

On objectera aussi que le redressement fait apparaître un trop-perçu de cotisation minimale qui occasionne un préjudice financier équivalent pour le contribuable. Mais ce manque à gagner pour le redevable est compensé par le versement d'intérêts moratoires dont l'administration fiscale doit assortir le dégrèvement de cotisation minimale en application de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales. Il n'a pas lieu de l'être une deuxième fois par l'absence de versement au Trésor d'intérêts de retard sur sa propre créance.

Par conséquent, la cour, qui a suffisamment motivé son arrêt, ne nous semble pas avoir commis d'erreur de droit en jugeant que la société requérante était redevable d'intérêts de retard à raison du paiement tardif des cotisations supplémentaires de taxe professionnelle qu'elle devait acquitter au titre des années 2005 à 2007.

Vous n'annulerez donc que partiellement l'arrêt attaqué, en tant qu'il s'est prononcé sur la demande de décharge de la majoration pour manquement délibéré et renverrez l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles dans la mesure de la cassation ainsi prononcée. Vous pourrez enfin accorder une somme de 2 000 euros à la SAS Centre Chirurgical Ambroise Paré au titre des frais irrépétibles.

Tel est le sens de nos conclusions dans cette affaire.