

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

Jusqu'à la mise en place de l'interlocuteur fiscal unique pour les entreprises et les modifications apportées dans le cadre de cette réforme aux articles 1679 et 1679 bis du CGI, la taxe sur les salaires devait être spontanément versée au Trésor par ses redevables, et ceux ne s'en étant pas acquittés dans les délais prescrits étaient imposés par voie de rôle. Le transfert de la compétence pour recouvrer cette imposition des comptables de la DGCP à ceux de la DGI, déjà compétents pour l'IS, s'est traduit par le remplacement, à l'article 1679 bis du code, de l'imposition par voie de rôle en l'absence d'autoliquidation par une imposition par voie d'avis de mise en recouvrement (article 21 de la loi de finances rectificative pour 2002), et par une substitution à la référence au Trésor pour l'autoliquidation prévue à l'article 1679 d'une référence au comptable de la DGI (article 37 de la loi de finances rectificative pour 2003).

Toutefois, le législateur n'ayant pas souhaité faire également passer dans le giron de la DGI la taxe annuelle perçue sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement en Ile-de-France instituée par l'article 231 ter du CGI, dont les modalités de déclaration et de recouvrement étaient jusqu'alors calquées sur celles de la taxe sur les salaires et définies par renvoi à celles-ci, l'article 21 de la loi de finances rectificative pour 2002 a modifié les dispositions de l'article 231 ter aux fins de cristalliser ce renvoi aux règles en vigueur avant la réforme de la taxe sur les salaires. Plus précisément, le législateur a, d'une part, laissé inchangé le VII de l'article 231 ter du code en vertu duquel « *Les redevables sont tenus de déposer une déclaration accompagnée du paiement de la taxe, avant le 1^{er} mars de chaque année, auprès du comptable du Trésor du lieu de situation des locaux imposables* », et a, d'autre part, complété le VIII du même article disposant que « *le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions relatifs à la taxe sont régis par les règles applicables en matière de taxe sur les salaires* », par la précision « *jusqu'au 31 décembre 2003* ». Les comptables du Trésor sont ainsi restés compétents en application de l'article 231 ter pour recevoir entre leurs mains la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux jusqu'au 1^{er} mai 2010, date à laquelle, dans le cadre cette fois de la fusion de la DGI et de la DGCP et de la création de la DGFIP, l'ordonnance n° 2010-420 du 17 avril 2010 a remplacé au VII de l'article 231 ter la mention du « *comptable du Trésor du lieu de situation des locaux imposables* » par une mention du « *comptable public compétent du lieu de situation des locaux imposables* ».

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Or lorsque le législateur a, par la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015, créé l'article 1599 quater C du CGI instituant au profit de la région d'Ile-de-France une taxe annuelle sur les surfaces de stationnement en vue de financer le développement des infrastructures de transport en commun par cette région, il en a conçu le dispositif sur le modèle de la taxe annuelle sur les bureaux. Les travaux préparatoires décrivent ainsi cette nouvelle taxe comme s'analysant en « *une taxe additionnelle à la taxe régie par l'article 231 ter pour la seule partie qui concerne les surfaces de stationnement* » (rapport Sénat n° 108 de M. Albéric de Montgolfier pour la commission des finances). Plutôt que de renvoyer purement et simplement, pour le recouvrement de cette nouvelle taxe, aux modalités prévues pour la taxe annuelle sur les

locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement en Ile-de-France, le législateur a opté pour une rédaction inspirée du modèle offert par les VII et VIII de l'article 231 ter et mêlant les renvois aux règles applicables pour la taxe annuelle sur les locaux à usage bureaux et à celles applicables jusqu'à fin 2003 pour la taxe sur les salaires. Ainsi, le VII de l'article 1599 quater C dispose que « *Les redevables déposent une déclaration selon les modalités prévues au VII de l'article 231 ter* » et le VIII prévoit que « *Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions relatifs à la taxe sont régis par les règles applicables en matière de taxe sur les salaires jusqu'au 31 décembre 2003.* »

Ces modalités de recouvrement sont au cœur des présents litiges, dans lesquels divers redevables de la taxe annuelle sur les surfaces de stationnement ont contesté la taxe à laquelle ils ont été assujettis au titre des années 2016 à 2018 par un moyen tiré, par voie de QPC, de l'atteinte au droit à un recours effectif qui résulterait de l'absence d'épuisement par le législateur de sa compétence à l'article 1599 quater C et du défaut d'intelligibilité et d'accessibilité des normes ainsi édictées. Le tribunal administratif de Melun a, après avoir refusé de vous transmettre les QPC ainsi soulevées, rejeté les demandes en décharge et restitution des sociétés.

La cour administrative d'appel de Paris vous transmis les pourvois formés par les requérantes contre ces ordonnances.

En effet, le produit de la taxe annuelle sur les surfaces de stationnement étant affecté, en vertu du IX de l'article 1599 quater C du code, à la région d'Ile-de-France et retracé dans la section d'investissement de son budget, cette imposition présente le caractère d'un impôt local au sens du 4° de l'article R. 811-1 du CJA et le tribunal a donc statué en premier et dernier ressort. Sont sans incidence sur ce point, d'une part, la circonstance que la taxe annuelle sur les bureaux régie par l'article 231 ter, par rapport à laquelle la taxe sur les surfaces de stationnement s'apparente à une taxe additionnelle, ne présente pas le caractère d'un impôt local compte tenu de sa perception au profit de l'Etat (CE, 9 novembre 2005, *Sté Cliniques Chirurgicales SA*, n° 275163, T. pp. 807-835-872 sur ce point, RJF 2/06 n° 200 ; CE, 29 juillet 2020, *Société Elidis Boissons Services*, n° 437151) , et d'autre part, la circonstance que la voie de l'appel soit ouverte en matière de taxe sur les salaires, le renvoi opéré par le VIII de l'article 1599 quater C aux règles applicables à cette taxe pour le contentieux ne pouvant s'analyser comme faisant obstacle aux conséquences de sa nature d'impôt local sur le nombre

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

de degrés de juridiction (rapp., s'agissant du renvoi pour la TASCOM aux règles en matière de TVA, CE, Section, avis, 2 juin 2017, *SARL Privilèges Automobiles*, n° 405595, p. 181, RJF 8-9/17 n° 864, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon C 864).

Les requérantes centrent leurs pourvois sur la contestation du refus de transmission de leur QPC.

Vous pourrez écarter sans difficulté le moyen tiré de ce que le tribunal a commis une erreur de droit en écartant l'invocation de l'objectif d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi par l'affirmation selon laquelle la méconnaissance de cet objectif ne peut être invoquée à l'appui d'une QPC, alors que cet objectif pourrait être invoqué en combinaison avec un autre droit ou liberté lorsque l'atteinte qui lui est portée affecte ce dernier. Le tribunal n'a en effet pas jugé qu'une invocation combinée était inopérante, mais s'est borné à réaffirmer la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'absence d'invocabilité d'une méconnaissance de cet objectif « en elle-même » (v. par ex. Cons. cons., 22 juillet 2010, n° 2010-4/7 QPC ; Cons. cons., 17 juin 2011, n° 2011-134 QPC ; Cons. cons. 7 octobre 2011, n° 2011-175 QPC ; Cons. cons., 6 avril 2012, n° 2012-230 QPC ; Cons. cons. 5 octobre 2012, n° 2012-277 QPC), tout comme celle d'une incompétence négative du législateur, avant d'examiner ensuite, dans le cadre de l'invocation combinée de ces griefs avec le droit au recours, si le législateur avait suffisamment défini les modalités de recouvrement de la taxe pour éviter toute atteinte à ce droit.

Vous écarterez aussi le moyen tiré de ce que le tribunal aurait insuffisamment motivé ses ordonnances en ne répondant pas à la contestation – qui n'était qu'un argument au soutien du grief d'incompétence négative portant atteinte au droit au recours – tirée de ce que le législateur n'avait fixé aucune règle en renvoyant à des règles déjà abrogées lors de l'adoption de la loi de finances pour 2015 : le tribunal a écarté cette analyse en jugeant que le législateur avait défini avec une précision suffisante les modalités de recouvrement de la taxe annuelle sur les surfaces de stationnement.

Demeure la critique essentielle : le tribunal a-t-il commis une erreur de droit en jugeant ces modalités suffisamment définies et en en déduisant que la QPC soulevée n'était pas sérieuse ?

Ainsi que l'a jugé à plusieurs reprises le Conseil constitutionnel, la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une QPC que dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit. Tel est le cas lorsque la méconnaissance de sa propre compétence par le législateur conduit à une absence de détermination des modalités de recouvrement d'une imposition, une telle absence affectant par elle-même le droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (cf. pour une omission complète de détermination de ces modalités, cf. Cons. cons., 28 mars 2013, *SARL Majestic Champagne*, n° 2012-298 QPC, déclarant le III de l'article 1600 du CGI sur la taxe additionnelle à la CVAE contraire à la Constitution ; pour une indétermination des modalités de recouvrement d'une imposition confié par la loi à une collectivité locale, résultant de l'absence de détermination avec une précision suffisante par le législateur des règles relatives à ce recouvrement: Cons. cons., 25 octobre 2013, *Société Boulanger*, n° 2013-351 QPC, déclarant inconstitutionnelles

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

certaines dispositions sur la taxe sur la publicité extérieure ; *a contrario*, pour une définition suffisante des règles de recouvrement de la CSPE, Cons. cons. 8 octobre 2014, *Société Praxair*, n° 2014-419 QPC, et pour une définition suffisamment claire et précise des sanctions instituées pour le recouvrement de la redevance pour la création de locaux à usage de bureaux en Ile-de-France, Cons. cons. 30 mars 2012, *Société Unibail Rodamco*, n° 2012-225 QPC).

La méconnaissance par le législateur de sa propre compétence peut se doubler d'une méconnaissance de l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi et l'on ne saurait exclure que cette double méconnaissance puisse, dans certaines configurations, affecter par elle-même la garantie des droits : tel nous semble pouvoir être le cas lorsque le législateur adopte des dispositions à ce point partielles, imprécises, obscures et équivoques qu'il doit être regardé comme n'ayant pas déterminé les modalités de recouvrement d'un impôt.

Qu'en est-il de la taxe annuelle sur les surfaces de stationnement ?

Les requérantes critiquent d'abord, sur le principe, le renvoi par le VIII de l'article 1599 quater C du CGI à des dispositions dans une rédaction sortie de vigueur depuis plus de dix ans lors de son adoption. Elles estiment qu'un renvoi à de telles dispositions, sorties de l'ordre juridique et devant être regardées pour ce motif comme inexistantes et inapplicables, équivaut à une absence totale de détermination des modalités de recouvrement.

L'on a vu, au début des présentes conclusions, l'enchaînement – compréhensible – des événements et des textes ayant conduit le législateur dans la loi de finances pour 2015 à définir les modalités de recouvrement de la taxe sur les surfaces de stationnement par renvoi aux règles applicables en matière de taxe sur les salaires jusqu'au 31 décembre 2003 : une taxe – la taxe sur les locaux à usage de bureaux perçue en Ile-de-France – dont le recouvrement suivait celui de la taxe sur les salaires, puis une cristallisation des règles applicables à la première lors d'une réforme de la seconde n'ayant pas vocation à lui être étendue, et enfin la création d'une taxe à la logique additionnelle dont les modalités de recouvrement, identiques à celles de la première taxe, retiennent la même cristallisation.

Si l'on peut estimer que cette façon de procéder n'est pas de la meilleure légistique, nous n'identifions aucune règle ni aucun principe qui interdirait au législateur de procéder par un tel renvoi à des dispositions dans une rédaction antérieure. Par ce renvoi, le législateur a bel et bien défini un régime de recouvrement. Contrairement à ce qui est soutenu, ce régime ne saurait être regardé comme constitué de dispositions inexistantes : il ne s'agit en effet pas d'appliquer des dispositions disparues de la taxe sur les salaires, mais de faire application des dispositions de l'article 1599 quater C qui procèdent, pour la définition au VIII des modalités de recouvrement de la taxe sur les surfaces de stationnement, par reprise de la substance de règles qui étaient auparavant applicables à la taxe sur les salaires. Le législateur n'a donc pas, du seul fait que le VIII prévoit que le recouvrement de cette taxe est régi « *par les règles applicables en matière de taxe sur les salaires jusqu'au 31 décembre 2003* », méconnu par principe l'étendue de sa propre compétence. Par ailleurs, et en tout état de cause, ces règles dans leur ancienne rédaction sont accessibles, notamment grâce au service public de la diffusion du droit.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Les requérantes critiquent ensuite la reprise par le VIII de l'article 1599 quater C des règles applicables en matière de taxe sur les salaires jusqu'au 31 décembre 2003, non plus sur le principe, mais en raison des références faites par les anciennes dispositions régissant la taxe sur les salaires au comptable du Trésor, qui n'a plus d'existence juridique depuis la suppression de la DGCP. Elles en déduisent qu'en édictant des règles de recouvrement inapplicables et obsolètes car reposant sur l'intervention d'autorités administratives qui n'existent plus, le législateur ne saurait être regardé comme ayant défini les modalités de recouvrement de la taxe sur les surfaces de stationnement.

L'article 1599 quater C comporte deux séries de dispositions afférentes au recouvrement : d'une part, celles figurant au VII, et d'autre part, celles énoncées au VIII.

Premièrement, si le VIII prévoit que « *le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions relatifs à la taxe sont régis par les règles applicables en matière de taxe sur les salaires jusqu'au 31 décembre 2003* », cette disposition générale ne s'applique que sous réserve et sans préjudice des éventuelles dispositions spéciales des alinéas précédents de l'article 1599 quater C, notamment celles du VII de cet article. Or ce dernier, qui dispose que « *Les redevables déposent une déclaration selon les modalités prévues au VII de l'article 231 ter* », renvoie, en l'absence de précision contraire, aux conditions prévues par l'article 231 ter du CGI dans sa rédaction applicable à l'imposition en litige et non, contrairement à ce que soutiennent les requérantes – qui voudraient vous voir juger que la cristallisation prévue au VIII affecterait également le VII – dans leur rédaction au 31 décembre 2003.

Il en résulte que les redevables de la taxe sur les surfaces de stationnement sont tenus de déposer une déclaration accompagnée du paiement de cette taxe, avant le 1^{er} mars de chaque année, « *auprès du comptable public compétent du lieu de situation des locaux imposables* » (et non du « comptable du Trésor »). Cette notion de comptable public compétent n'appelle pas de précision complémentaire au niveau législatif et s'entend en lien avec l'article L. 252 du LPF, en vertu duquel « *Le recouvrement des impôts est confié aux comptables publics compétents par arrêté du ministre chargé du budget* ». Sa mise en œuvre tient par suite nécessairement compte du maillage et des réorganisations intervenues dans le cadre de la fusion de la DGI et de la DGCP et de la création de la DGFIP. La circonstance que l'ordonnance n° 2010-420 du 17 avril 2010 ayant remplacé au VII de l'article 231 ter la référence au « comptable du Trésor » par une mention du « comptable public compétent » n'ait pas été ultérieurement ratifiée mais ait seulement donné lieu au dépôt d'un projet de loi de ratification est dépourvue de toute incidence sur ce point. Contrairement à ce que soutiennent les requérantes, il ne s'en évince aucune inconstitutionnalité du renvoi opéré par le législateur aux conditions de déclaration et de paiement énoncées au VII de l'article 231 ter ainsi modifié.

Deuxièmement, le VII de l'article 1599 quater C ayant ainsi pour objet de régler les conditions de déclaration et d'autoliquidation de la taxe sur les surfaces de stationnement, le renvoi opéré par le VIII aux règles en matière de taxe sur les salaires applicables jusqu'au 31 décembre 2003 ne saurait porter sur les modalités de remise de cette taxe figurant au premier

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

alinéa de l'article 1679 du code. En revanche, le VIII a pour effet de rendre applicables à la taxe sur les surfaces de stationnement les modalités de recouvrement prévues en l'absence de paiement spontané de la taxe sur les salaires par l'article 1679 bis du CGI dans sa rédaction jusqu'au 31 décembre 2003. Il en résulte que toute personne qui n'a pas versé dans les délais prescrits la taxe sur les surfaces de stationnement dont elle est redevable est personnellement imposée par voie de rôle d'une somme égale à celle qu'elle aurait dû verser.

L'article 1679 bis du CGI dans sa rédaction applicable jusqu'au 31 décembre 2003 ne comporte aucune référence au comptable du Trésor, mais se borne à poser le principe d'une imposition par voie de rôle. Or cette modalité de recouvrement est régie par les dispositions de droit commun des articles 1658 et 1659 du CGI. Le recouvrement de la TSS selon les règles en matière de taxe sur les salaires applicables jusqu'au 31 décembre 2003 n'ayant eu pour objet que de conserver le principe d'un recouvrement de la taxe par voie de rôle plutôt que d'AMR, mais n'ayant pas eu pour effet de figer au 31 décembre 2003 les dispositions de droit commun encadrant les modalités d'homologation des rôles, le recouvrement par voie de rôle d'une TSS non spontanément versée dans les délais prescrits doit dès lors intervenir dans les conditions de régularité et de compétence prévues par les articles 1658 et 1659 du code dans leur rédaction applicable à la date d'émission du rôle, autorisant ainsi que le rôle soit rendu exécutoire par le préfet mais aussi désormais par le DGFIP.

Au demeurant, il convient de distinguer entre, d'une part, la fixation par la loi d'une modalité de recouvrement sous la forme d'un renvoi à un régime cristallisé à une date donnée, et d'autre part, les conséquences d'une éventuelle réorganisation administrative des services de l'Etat dans le cadre de laquelle l'ancienne direction ou autorité désignée par la loi pour opérer ce recouvrement est fusionnée dans une nouvelle entité se substituant à elle et reprenant ses compétences. En pareil cas, le renvoi par la loi à l'ancienne direction ou autorité administrative doit selon nous s'entendre et s'appliquer comme un renvoi à l'entité issue de cette fusion. Or les services de la DGFIP se sont, d'abord dans le cadre des dispositions transitoires générales du décret n° 2008-309 du 3 avril 2008, puis en application des dispositions des décrets n° 2009-707 du 16 juin 2009, n° 2012-430 et n° 2012-431 du 29 mars 2012 et de l'ordonnance n° 2010-420 du 17 avril 2010, substitués aux anciens services de la DGI et de la DGCP, les agents et comptables de la nouvelle direction exerçant les fonctions antérieurement dévolues à ces services. Si les anciennes dispositions du CGI applicables en matière de taxe sur les salaires jusqu'au 31 décembre 2003 auxquelles renvoient les VIII des articles 1599 quater C et 231 ter du CGI n'ont, par construction, pas été modifiées après cette fusion aux fins de substituer, pour les besoins de la taxe sur les bureaux et de la taxe sur les surfaces de stationnement, aux anciennes références faites à ces articles aux comptables du Trésor des références aux comptables publics compétents de la DGFIP, les conséquences de la fusion ont bien été tirées au VII de l'article 231 ter s'agissant des modalités de déclaration et d'autoliquidation de la TSB et de la TSS, et une telle substitution nous paraît, pour le recouvrement non spontané de ces mêmes impositions, être résulté nécessairement de la création de la DGFIP et des textes régissant ses attributions.

Dans ces conditions, si c'est maladroitement que le TA s'est, dans ses motifs, référé à l'article 1^{er} du décret du 31 décembre 2003 relatif aux modalités de recouvrement de la taxe sur les salaires et à l'article 22 du décret du 29 mars 2012 afférent au versement de la taxe sur les

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

salaires, qui régissent les modalités de recouvrement de cette taxe postérieurement à la date à laquelle le législateur a entendu cristalliser les règles applicables à la taxe sur les surfaces de stationnement, c'est en revanche sans erreur de droit qu'il a jugé que le comptable du service des impôts des entreprises s'était substitué au comptable du Trésor pour l'exercice des attributions qui étaient auparavant conférées à celui-ci par les règles applicables en matière de taxe sur les salaires jusqu'au 31 décembre 2003.

Il résulte de tout ce qu'on a dit que la taxe annuelle sur les surfaces de stationnement était, au titre des années d'imposition en litige, recouvrée par voie de versement spontané auprès du comptable public compétent par les redevables, auxquels il incombait d'en calculer le montant, avant le 1^{er} mars de chaque année, et qu'à défaut de paiement à la date d'exigibilité, le recouvrement de cette taxe s'effectuait par voie de rôle, sous le privilège prévu au 1^o du 2 de l'article 1920 du même code. Le législateur a ainsi défini avec une précision suffisante les modalités de recouvrement de la taxe sur les surfaces de stationnement, et le président de la 3^e chambre du tribunal n'a dès lors pas commis d'erreur de droit en jugeant non sérieux le grief tiré de ce que l'insuffisante détermination de ces modalités porterait atteinte au droit au recours effectif. Vous pourrez donc confirmer ses ordonnances de non transmission.

Les pourvois ne soulevant aucun autre moyen, ils seront rejetés.

Par ces motifs, nous concluons au rejet des pourvois des sociétés Viveris Odyssée SPPICAV, Auchan Hypermarchés, BPCE Bail, Leroy Merlin France, Natiocrédibail, L'immobilière Leroy Merlin France et Générale de Logistique.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.