

**Commentaire de la décision n° 2010-5 QPC – 18 juin 2010**

**SNC KIMBERLY CLARK**

Le Conseil constitutionnel a été saisi, le 23 avril 2010, par le Conseil d'État d'une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la « *conformité à la Constitution de l'article 273 du code général des impôts, issu de l'article 18 de la loi n° 66-10 du 6 janvier 1966, en tant qu'il habilite le pouvoir réglementaire à fixer des délais tels que ceux mentionnés à l'article 224-1 de l'annexe II au code général des impôts* ».

Cette question a permis au Conseil constitutionnel de juger que « *la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit* ».

**I. – La disposition contestée**

L'article 18 de la loi n° 66-10 du 6 janvier 1966 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires et diverses dispositions d'ordre financier est ainsi rédigé :

« *1. Des décrets en Conseil d'État déterminent les conditions d'application de l'article 271.*

« *Ils fixent notamment :*

« *– la date à laquelle peuvent être opérées les déductions ;*

« *– les régularisations auxquelles elles doivent donner lieu ;*

« *– les modalités suivant lesquelles la déduction de la taxe ayant grevé les biens ou les services qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables doit être limitée ou réduite.*

*« 2. Ces décrets peuvent édicter des exclusions ou des restrictions et définir des règles particulières soit pour certains biens ou certains services, soit pour certaines catégories d'entreprises.*

*« 3. Ils fixent également les conséquences des déductions sur la comptabilisation et l'amortissement des biens. »*

Ce texte a été codifié à l'article 273 du code général des impôts (CGI) par l'article 1<sup>er</sup> du décret n° 67-1164 du 15 décembre 1967 assurant la mise en harmonie du CGI avec les dispositions de la loi du 6 janvier 1966. S'il trouve donc sa valeur législative dans la loi du 6 janvier 1966, sa codification n'a que valeur réglementaire, ce qui explique l'invocation des deux textes par la décision du Conseil d'État et celle du Conseil constitutionnel.

Toutefois, seul le troisième alinéa du 1 de ce texte faisait l'objet de la QPC, alinéa qui renvoie à un décret en Conseil d'État le soin de fixer la date à laquelle peuvent être opérées les déductions de taxe sur la valeur ajoutée mentionnées à l'article 271 du CGI.

Dans sa version en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2008, le 1 de l'article 224 de l'annexe II au CGI, pris pour l'application de la disposition contestée, prévoyait : *« 1. Les entreprises doivent mentionner le montant de la taxe dont la déduction leur est ouverte sur les déclarations qu'elles déposent pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.*

*« Cette mention doit figurer sur la déclaration afférente au mois qui est désigné à l'article 208. Toutefois, à condition qu'elle fasse l'objet d'une inscription distincte, la taxe dont la déduction a été omise sur cette déclaration peut figurer sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission. »<sup>1</sup>*

L'article 236 de l'annexe II au CGI, quant à lui, disposait alors : *« À titre temporaire, la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles est exclue du droit à déduction./ Toutefois, cette exclusion n'est pas applicable :*

*« – 1° Aux dépenses supportées par un assujetti relatives à la fourniture à titre onéreux par cet assujetti de logements, de repas, d'aliments ou de boissons ;*

---

<sup>1</sup> C'est le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 relatif aux modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant l'annexe II au code général des impôts qui a abrogé l'article 224 de l'annexe II au CGI et l'a remplacé par un article 208 applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

« – 2° Aux dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit du logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise du personnel de sécurité, de gardiennage ou de surveillance ;

« – 3° Aux dépenses supportées par un assujéti du fait de la mise en jeu de sa responsabilité contractuelle ou légale à l'égard de ses clients. »<sup>2</sup>

## II. – La conformité à la Constitution

Deux griefs étaient soulevés dans le cadre de la QPC, tous articulés autour de l'incompétence négative. La société Kimberly-Clark soutenait :

– d'une part, qu'en renvoyant à des décrets en Conseil d'État le soin de déterminer les conditions d'application de l'article 271 du CGI, le législateur aurait méconnu les dispositions de l'article 34 de la Constitution aux termes desquelles la loi fixe les règles concernant « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures » et de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 aux termes duquel « tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes, ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée » ;

– et d'autre part, que le silence du législateur prive de garanties légales le droit de propriété protégé par l'article 17 de la Déclaration de 1789 qui dispose : « La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité. »

Se posait ainsi pour la première fois la question de savoir si le Conseil constitutionnel peut, dans le cadre de la procédure de l'article 61-1 de la Constitution, sanctionner l'incompétence négative du législateur. En la matière, le Conseil constitutionnel a fixé une règle de principe, applicable à tout litige : « La méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit. »

---

<sup>2</sup> Version en vigueur du 15 décembre 1989 au 19 décembre 2002 issue de l'article 4 du décret n°89-885 du 14 décembre 1989. Le décret n° 2002-1466 du 12 décembre 2002 a ensuite supprimé l'exception figurant au 3°, l'article 236 de l'annexe II du CGI étant définitivement abrogé à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008 par le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007.

Il appartenait ensuite au Conseil constitutionnel de confronter cette règle de principe à la matière fiscale et plus particulièrement à l'article 14 de la Déclaration de 1789 précité.

Il ne fait pas de doute que l'article 14 de la Constitution énonce un « *droit et liberté* », ancien et fondamental, celui du consentement à l'impôt. Comme l'indique M. Guy Carcassonne, « *historiquement (ce principe) n'a pas été un principe démocratique parmi les autres, il a été celui qui a donné naissance à la démocratie elle-même* »<sup>3</sup>. De même, MM. Thierry Renoux et Michel de Villiers indiquent que « *la prérogative du Parlement de consentir à l'impôt est la pierre angulaire du développement historique de la démocratie représentative* »<sup>4</sup>.

Cependant, faut-il considérer que l'article 14 de la Déclaration de 1789 constitue « *un droit et liberté garanti par la Constitution* » au titre de l'article 61-1 de ce texte ? Le Conseil constitutionnel a répondu par la négative en estimant que ce droit ne s'inscrit pas directement dans la logique de la réforme de la QPC dont l'objectif est de permettre aux justiciables d'invoquer au cours de leur procès tout droit ou liberté garanti par la Constitution en lien avec son litige. Or, comme le montre une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, l'article 14 de la Déclaration est davantage tourné vers le respect des droits des parlementaires que vers celui des justiciables *stricto sensu*.

Le Conseil considère ainsi que le principe du consentement à l'impôt, proclamé par l'article 14 de la Déclaration de 1789, est respecté dès lors que le Parlement a été clairement informé des motifs des dispositions fiscales et y a librement consenti par son vote<sup>5</sup>. Le principe du consentement à l'impôt n'implique pas qu'une imposition prélevée initialement pour couvrir un besoin déterminé ne puisse être affectée à la couverture d'un autre besoin<sup>6</sup>.

De même, à propos de la création, par voie d'ordonnance, de prélèvements de caractère fiscal, le Conseil constitutionnel a jugé qu'au regard des principes énoncés à l'article 14 de la Déclaration, il appartient au Parlement, qui a consenti l'impôt lors du vote de la loi d'habilitation, de se prononcer sur les dispositions adoptées par ordonnance lors de l'examen du projet de loi de ratification qui doit être déposé avant la date fixée par la loi<sup>7</sup>.

---

<sup>3</sup> *La Constitution*, Paris, Le Seuil, 9<sup>e</sup> édition, 2009, p. 435.

<sup>4</sup> *Code constitutionnel*, Paris, Litec, 2005, p. 177.

<sup>5</sup> Décisions n<sup>os</sup> 2001-453 DC du 18 décembre 2001, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2002*, cons. 22 ; 99-422 DC du 21 décembre 1999, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2000*, cons. 21.

<sup>6</sup> Décision n<sup>o</sup> 2001-453 DC du 18 décembre 2001, cons. 22.

<sup>7</sup> Décision n<sup>o</sup> 95-370 DC du 30 décembre 1995, *Loi autorisant le Gouvernement, par application de l'article 38 de la Constitution, à réformer la protection sociale*, cons. 21.

Enfin, le Conseil constitutionnel a jugé que respectait l'article 14 de la Déclaration « *le second alinéa de l'article 2 (de la loi organique relative aux lois de finances), combiné avec les dispositions des articles 34, 36 et 51 (de ce texte), qui prévoyait que la loi ne peut affecter directement à un tiers des impositions de toutes natures "qu'à raison des missions de service public confiées à lui", sous la triple condition que la perception de ces impositions soit autorisée par la loi de finances de l'année, que, lorsque l'imposition concernée a été établie au profit de l'État, ce soit une loi de finances qui procède à cette affectation et qu'enfin le projet de loi de finances de l'année soit accompagné d'une annexe explicative concernant la liste et l'évaluation de ces impositions* »<sup>8</sup>.

Il ressort de cette jurisprudence que l'article 14 de la Déclaration de 1789, qui pourrait trouver à s'appliquer dans le cadre de l'article 11 de la Constitution, s'inscrit dans le prolongement de la règle de compétence fixée à son article 34. C'est ce qu'indiquent par exemple MM. Éric Meier et Guillaume-Henri Boucheron en reconnaissant que le principe du consentement à l'impôt est « *reformulé de manière plus actuelle par l'article 34 de la Constitution* »<sup>9</sup>.

Dès lors, le Conseil constitutionnel a logiquement jugé que « *les dispositions de l'article 14 de la Déclaration de 1789 sont mises en œuvre par l'article 34 de la Constitution et n'instituent pas un droit ou une liberté qui puisse être invoqué, à l'occasion d'une instance devant une juridiction à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution* ».

De même, le Conseil constitutionnel a considéré que la disposition contestée ne porte pas atteinte au droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de la Déclaration de 1789.

---

<sup>8</sup> Décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001, *Loi organique relative aux lois de finances*, cons. 10.

<sup>9</sup> *Revue de droit fiscal*, n°20, 20 mai 2010, p. 4.