

Décision n° 2013-327 QPC du 21 juin 2013

SA Assistance Sécurité et Gardiennage

*(Taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises –
Validation législative)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 17 avril 2013 par le Conseil d'État (décision n° 365323 du 17 avril 2013) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la SA Assistance Sécurité et Gardiennage, portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 39 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

Dans sa décision n° 2013-327 QPC du 21 juin 2013, le Conseil constitutionnel a déclaré le paragraphe II de cet article conforme à la Constitution, tout en assortissant cette déclaration de conformité d'une réserve d'interprétation.

I. – Les dispositions contestées

A – Historique et contexte

Les dispositions contestées sont relatives aux modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) ainsi qu'aux conditions d'entrée en vigueur rétroactive de ces modalités de recouvrement.

La taxe additionnelle à la CVAE est l'héritière de la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie, laquelle a d'abord été un accessoire de la patente. Elle a ensuite été perçue sous forme de taxe additionnelle à la taxe professionnelle. Dans sa version antérieure à l'ordonnance n° 2010-420 du 27 avril 2010, l'alinéa 1^{er} de l'article 1679 *quinquies* du code général des impôts (CGI) disposait à ce propos : « *La taxe professionnelle et les taxes additionnelles sont recouvrées par voie de rôles suivant les modalités et sous les garanties et sanctions prévues en matière de contributions directes* ».

La taxe professionnelle a été réformée par la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 qui l'a remplacée par la contribution économique territoriale, composée de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

À l'occasion de la réforme de la taxe professionnelle, la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie a également été réformée (article 1600 du code général des impôts - CGI).

La loi de finances pour 2010 prévoyait en effet pour l'année 2010 un régime transitoire constitué d'une taxe additionnelle à la seule cotisation foncière des entreprises¹ et à titre pérenne, à compter de l'année 2011, une taxe pour frais de chambres constituée de deux contributions : une taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises et une taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises².

Cette rédaction de l'article 1600 du CGI relative à la taxe pour frais de chambres est ensuite modifiée, avant même son entrée en vigueur, par 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, puis simultanément par les lois n° 2010-1657 de finances pour 2011 (paragraphe VIII de l'article 108) et n° 2010-1658 de finances rectificative pour 2010 (paragraphe I de l'article 41) du 29 décembre 2010.

Des modifications mineures ont ensuite été apportées par le paragraphe II de l'article 44 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011. Dans cette version, l'article 1600 du CGI détermine l'assiette de la taxe additionnelle à la CVAE et fixe son taux. En revanche, cet article ne prévoit pas les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE.

C'est pourquoi le paragraphe I de l'article 39 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 est venu compléter les dispositions de l'article 1600 du CGI en ce qui concerne les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE, en insérant un alinéa III-1-*bis* qui dispose : « *La taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette dernière* ».

Le paragraphe II de l'article 39 prévoit que ces nouvelles dispositions s'appliquent « *aux impositions dues à compter du 1^{er} janvier 2011, sous réserve des impositions contestées avant le 11 juillet 2012* ». L'exposé sommaire de l'amendement du rapporteur général de la commission des finances à l'Assemblée nationale, M. Christian Eckert, à l'origine de l'article 39, expliquait : « *des contestations de la taxe additionnelle à la CVAE sont nées de l'absence de précision, dans le corps de la loi, de ses modalités de recouvrement et de contrôle. Le présent amendement entend y mettre fin à compter de la date de son adoption par la commission des Finances de l'Assemblée nationale le 11 juillet 2012* ».

¹ Article 3 de la loi n° 2009-1673 précitée.

² Article 79 de la loi n° 2009-1673 précitée.

Avant ces modifications introduites par la loi du 16 août 2012, la taxe additionnelle à la CVAE avait été dès l'origine considérée par l'administration fiscale³ comme devant obéir aux mêmes modalités de recouvrement que la CVAE (lesquelles diffèrent des modalités de recouvrement de la CFE) : acquittement spontané par les redevables au moyen de deux acomptes successifs (l'un au 15 juin, l'autre au 15 septembre) correspondant à chaque fois à l'application du taux de la taxe à la valeur ajoutée de la dernière déclaration de résultat. Le solde éventuel est ensuite liquidé le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année suivante.

Dans sa décision n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013, le Conseil constitutionnel, saisi des dispositions législatives relatives à la taxe additionnelle à la CVAE dans leur rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012, a considéré que l'absence de détermination des modalités de recouvrement d'une imposition affecte le droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. En l'espèce, « *les dispositions contestées ne prévoient pas les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises ; [...] en omettant de définir les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises, le législateur a méconnu l'étendue de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution ; [...] par suite, les dispositions des huit premiers alinéas du paragraphe III de l'article 1600 du code général des impôts dans leur rédaction résultant de la loi de finances pour 2011 susvisée doivent être déclarées contraires à la Constitution* »⁴.

Cette censure a été précisément circonscrite dans ses effets par le Conseil constitutionnel, afin de tenir compte de la modification rétroactive introduite par l'article 39 de la loi du 16 août 2012 qui a remédié à l'absence de définition des modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE : « *la déclaration d'inconstitutionnalité des huit premiers alinéas du paragraphe III de l'article 1600 du code général des impôts, qui prend effet à compter de la date de la publication de la présente décision, ne peut être invoquée qu'à l'encontre des impositions contestées avant le 11 juillet 2012* »⁵.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société requérante a déclaré et acquitté spontanément au titre de l'année 2011 par une formalité unique le montant cumulé de la CVAE et de la taxe additionnelle à la CVAE, égale à une fraction de la cotisation principale. La requérante a adressé le 31 juillet 2012 (soit postérieurement à la date du

³ En application de l'instruction fiscale 6-F-3-11 du 9 juin 2011.

⁴ Décision n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013, *SARL Majestic Champagne (Taxe additionnelle à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises - Modalités de recouvrement)*, cons. 7.

⁵ *Ibid.*, cons. 9.

11 juillet 2012 fixée par le législateur) une réclamation administrative préalable au service des impôts des entreprises en vue d'obtenir le remboursement des sommes versées au titre de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises pour l'année 2011. Par une décision du 8 août 2012, le service des impôts a rejeté la demande de la société qui a donc saisi le tribunal administratif de Paris le 11 octobre 2012 et posé à cette occasion la présente QPC.

La société requérante contestait l'application rétroactive de la loi du 16 août 2012. Elle faisait valoir que cette validation rétroactive des impositions dues à compter du 1^{er} janvier 2011, qui fait obstacle à ce qu'un redevable puisse contester à compter du 11 juillet 2012 l'absence de définition des modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE, porte atteinte aux exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789, et notamment au droit à un recours effectif. Elle faisait également valoir que les dispositions contestées méconnaissaient le droit de propriété et le principe d'égalité devant la loi.

Le Conseil constitutionnel, au vu des griefs soulevés devant lui, a procédé à une délimitation plus étroite des dispositions contestées (cons. 3), comme il a déjà eu l'occasion de le faire à plusieurs reprises⁶. Il a considéré que la QPC portait sur les seules dispositions du paragraphe II de l'article 39 de la loi du 16 août 2012, relatives à la validation rétroactive des impositions recouvrées en l'absence de définition de leurs modalités de recouvrement, et non sur les dispositions du paragraphe I de cet article, qui, en elles-mêmes, prévoient uniquement des modalités de recouvrement à l'égard desquelles aucun argument d'inconstitutionnalité n'était invoqué.

II. – La conformité à la Constitution, sous réserve, des dispositions contestées

A. – La jurisprudence constitutionnelle applicable aux lois de validation

La jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière de lois de validation est constante et connue. La validation par le législateur d'un acte administratif dont une juridiction est saisie ou est susceptible de l'être est subordonnée à cinq conditions⁷ :

- la validation doit poursuivre un but d'intérêt général suffisant ;
- elle doit respecter les décisions de justice ayant force de chose jugée ;

⁶ Voir récemment décisions n^{os} 2012-286 QPC du 7 décembre 2012, *Société Pyrénées services et autres (Saisine d'office du tribunal pour l'ouverture de la procédure de redressement judiciaire)*, cons. 3 ; 2012-298 QPC précitée, cons. 4.

⁷ Décision n^o 2006-544 DC du 14 décembre 2006, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2007 (LFSS pour 2007)*, cons. 18 et 19. Antérieurement, cf. décision n^o 80-119 DC du 22 juillet 1980, *Loi portant validation d'actes administratifs (Validation d'actes administratifs)*, cons. 6 à 9.

- elle doit respecter le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ;
- l’acte validé ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d’intérêt général visé par la validation soit lui-même de valeur constitutionnelle ;
- la portée de la validation doit être strictement définie.

Dans le cadre de la procédure de la QPC, le nécessaire respect de ces conditions a été réaffirmé par le Conseil à de nombreuses reprises⁸.

Par ailleurs, lorsque le Conseil constitutionnel est confronté à une disposition législative validant rétroactivement des règles fiscales ou des actes relatifs au recouvrement des impositions, il procède à un contrôle au regard des mêmes exigences⁹.

B. – L’application en l’espèce

Les lois fiscales rétroactives ne sont pas prohibées si elles respectent les principes constitutionnels rappelés ci-dessus, ce que le Conseil constitutionnel a vérifié en l’espèce.

S’agissant du motif d’intérêt général justifiant la rétroactivité au 1^{er} janvier 2011, sous réserve des impositions contestées avant le 11 juillet 2012, le Conseil constitutionnel a estimé qu’en adoptant ces dispositions, le législateur a entendu faire obstacle aux demandes de remboursement des impositions déjà versées fondées sur l’absence de détermination des modalités de recouvrement de l’imposition en cause avant la loi du 16 août 2012.

Le Conseil a également considéré que le législateur a entendu éviter que la présentation, le 11 juillet 2012, de l’amendement à l’origine des dispositions contestées n’entraîne des effets contraires à l’objectif poursuivi en incitant des

⁸ Décisions n^{os} 2010-2 QPC du 11 juin 2010, *Mme Vivianne L. (loi dite « anti-Perruche »)*, cons. 22 ; 2010-53 QPC du 14 octobre 2010, *Société plombinoise de casino (Prélèvements sur le produit des jeux)*, cons. 4 ; 2010-78 QPC du 10 décembre 2010, *Société IMNOMA (Intangibilité du bilan d’ouverture)*, cons. 4 ; 2011-224 QPC du 24 février 2012, *Coordination pour la sauvegarde du bois de Boulogne (Validation législative de permis de construire)*, cons. 4 ; 2012-263 QPC du 20 juillet 2012, *Syndicat des industries de matériels audiovisuels électroniques - SIMAVELEC (Validation législative et rémunération pour copie privée)*, cons. 3 ; 2012-287 QPC du 15 janvier 2013, *Société française du radiotéléphone – SFR (Validation législative et rémunération pour copie privée II)*, cons. 3.

⁹ Décisions n^{os} 86-223 DC du 29 décembre 1986, *Loi de finances rectificative pour 1986*, cons. 4 à 7 ; 88-250 DC du 29 décembre 1988, *Loi de finances rectificative pour 1988*, cons. 4 à 6 ; 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*, cons. 80 et 81 ; 91-298 DC du 24 juillet 1991, *Loi portant diverses dispositions d’ordre économique et financier*, cons. 23 et 24 ; 99-425 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances rectificative pour 1999*, cons. 9 à 18.

contribuables à contester leur imposition à la taxe additionnelle à la CVAE avant la publication de la loi.

Le Conseil a déjà jugé que le législateur pouvait fixer une date d'entrée en vigueur rétroactive de la loi fiscale en lien avec l'annonce d'une mesure ou le dépôt d'un texte, afin d'éviter l'évasion fiscale ou un effet d'aubaine : « *les dispositions du paragraphe I de l'article 18 figuraient dans le projet de loi de finances rectificative déposé sur le bureau de l'Assemblée nationale le 14 novembre 2012 ; [...] elles ont pour objet de mettre fin à certaines opérations d'optimisation fiscale ; [...] en décidant que ces dispositions ne seraient applicables qu'aux apports qui ont pris date certaine à compter de cette date, le législateur a entendu éviter que le dépôt du projet de loi sur le bureau de l'Assemblée nationale n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif poursuivi ; [...] par suite, l'effet rétroactif qui résulte du paragraphe II de l'article 18 est justifié par un motif d'intérêt général suffisant ; [...] les dispositions de ce paragraphe II, qui ne méconnaissent aucune autre exigence constitutionnelle, doivent être déclarées conformes à la Constitution* »¹⁰. Cet objectif peut d'autant mieux être admis que la validation ne s'étend pas aux impositions contestées avant la date de présentation en commission des Finances de l'amendement à l'origine de la définition des modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE.

Ainsi, le Conseil constitutionnel a considéré que le législateur a poursuivi un but d'intérêt général suffisant pour justifier une validation rétroactive des modalités de recouvrement de l'imposition (cons. 6).

Le Conseil constitutionnel s'est également assuré que la portée de la validation est précisément définie. Il a relevé que cette validation ne s'applique qu'aux modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE due à compter du 1^{er} janvier 2011, et, même pour les contestations portant sur les modalités de recouvrement, qu'elle réserve les droits des contribuables qui ont contesté l'imposition avant le 11 juillet 2012. Les dispositions en cause, en réservant les contentieux engagés, respectent *a fortiori* les décisions de justice ayant force de chose jugée (cons. 7).

Subsistait toutefois une difficulté, relative à la prohibition des sanctions rétroactives. Le paragraphe II de l'article 39 prévoit en effet une application rétroactive de l'ensemble des règles relatives au recouvrement de la CVAE pour la taxe additionnelle, et par conséquent également des dispositions relatives aux sanctions fiscales. La nouvelle rédaction introduite dans l'article 1600 du CGI par le paragraphe I de l'article 39 précise ainsi que « *la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est recouvrée et contrôlée selon*

¹⁰ Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)*, cons ; 19.

les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions [...] que la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ».

Or, le Conseil constitutionnel considère que certaines sanctions fiscales sont des punitions et que leur sont applicables les exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789¹¹. Seules échappent aux exigences de l'article 8 les sanctions fiscales qui n'ont pas le caractère d'une punition, telles que les majorations pour retard de paiement de l'impôt qui ont « *pour seul objet de réparer le préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif de l'impôt* »¹².

Dès lors que la validation était considérée en tant qu'elle permettait d'appliquer des sanctions fiscales ayant le caractère d'une punition afférentes au recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE, elle posait un problème au regard des exigences de l'article 8. En effet, le principe de non-rétroactivité des sanctions ayant le caractère d'une punition fait obstacle à l'application rétroactive de sanctions fiscales, comme le Conseil constitutionnel avait déjà eu l'occasion de le formuler lors du contrôle de précédentes validations fiscales¹³.

Le Conseil constitutionnel a donc formulé une réserve d'interprétation, afin de préciser que le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions garanti par l'article 8 de la Déclaration de 1789 fait obstacle à l'application rétroactive de dispositions permettant d'infliger des sanctions ayant le caractère d'une punition à des contribuables à raison d'agissements antérieurs à l'entrée en vigueur des dispositions nouvelles. Par suite, la validation rétroactive des règles relatives aux modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE ne saurait avoir pour effet de permettre que soient prononcées des sanctions fiscales de cette nature à l'encontre des personnes assujetties à cette taxe au titre du recouvrement de celle-ci avant l'entrée en vigueur de l'article 39 de la loi du 16 août 2012 (cons. 8). Cette réserve ne s'étend pas aux majorations dues en cas de retard de paiement de la taxe additionnelle à la CVAE (5 % des droits dus, en application de l'article 1731 du CGI), dans la mesure où de telles majorations ne sont pas considérées comme des sanctions ayant le caractère d'une punition.

Finalement, sous la réserve énoncée, le Conseil constitutionnel a considéré que la validation rétroactive respectait l'ensemble des droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment le droit de propriété et le principe d'égalité devant la loi. En conséquence, il a déclaré le paragraphe II de l'article 39 de la loi

¹¹ Voir notamment la décision n° 2012-239 QPC du 4 mai 2012, *Mme Ileana A. (Transmission des amendes, majorations et intérêts dus par un contribuable défunt ou une société dissoute)*, cons. 5.

¹² Décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011, *Mme Catherine B. (Majoration de 10 % pour retard de paiement de l'impôt)*, cons. 3.

¹³ Voir la décision n° 89-268 DC précitée, dans laquelle le Conseil considère que l'application rétroactive de la législation fiscale « *conformément au principe de non-rétroactivité des lois répressives posé par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, [...] ne saurait permettre aux autorités compétentes d'infliger des sanctions à des contribuables du fait d'agissements antérieurs à la publication des nouvelles dispositions qui ne tombaient pas également sous le coup de la loi ancienne* » ; voir également décisions n°s 88-250 DC et 99-425 DC.

n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 conforme à la Constitution.