

Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 32

Décision n° 2010-84 QPC – 13 janvier 2011

SNC EIFFAGE CONSTRUCTION VAL DE SEINE

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 14 octobre 2010 par le Conseil d'État (décision n° 341536-341830 du 13 octobre 2010), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée par la SNC Eiffage Construction Val de Seine et la société Forclum Infra Nord et relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des dispositions du 1 de l'article 235 *bis* du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2010-84 QPC du 13 janvier 2011, il a jugé ces dispositions conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

La participation des employeurs à l'effort de construction (PEEC), également connue sous l'appellation de « 1 % logement » ou encore « Action Logement »¹, a été instituée par les décrets n°s 53-701 du 9 août 1953 et 53-1184 du 2 décembre 1953, pris sur habilitation de l'article 7 de la loi n° 53-611 du 11 juillet 1953, afin de lutter contre la crise du logement du début des années 1950.

Le régime actuellement en vigueur prévoit que les entreprises employant au moins vingt salariés sont soumises à l'obligation d'investir dans la construction de logements et doivent ainsi, au titre de la participation à l'effort de construction, acquitter une contribution de 0,45 % calculée sur le montant des rémunérations payées au cours de l'année précédente.

La PEEC a le caractère d'un investissement obligatoire à la charge des employeurs selon la jurisprudence du Conseil d'État². Elle ne constitue pas une imposition puisque l'objet principal de cette participation n'est pas de procurer des ressources à une personne publique mais d'obliger les employeurs à engager des actions en faveur du logement de leurs salariés.

¹ Dénomination actuelle.

² Conseil d'État, 21 janvier 1983, *Confédération générale des cadres*.

Les employeurs qui n'ont pas rempli leur obligation de participation à l'effort de construction doivent, conformément au 1 de l'article 235 *bis* du CGI, acquitter une « cotisation de 2 % » sur les rémunérations versées au cours de l'année précédente.

La « cotisation de 2 % » est autoliquidée. Autrement dit, elle doit être acquittée spontanément par l'employeur en même temps que le dépôt de sa déclaration relative à la PEEC auprès de la recette des impôts.

Le mode de recouvrement de la « cotisation de 2 % » et les sanctions qui s'appliquent sont les mêmes que ceux des taxes sur le chiffre d'affaires. En particulier, il faut noter que le paiement tardif de la « cotisation de 2 % » donne lieu au versement de l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du même code.

En cas de défaut, de retard ou d'insuffisance de déclaration, la « cotisation de 2 % » est établie par voie de taxation d'office sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 68 du livre des procédures fiscales.

Le respect des obligations est contrôlé par les agents de l'administration fiscale qui, en vertu du deuxième alinéa du 1 de l'article 235 *bis* du CGI, peuvent demander aux employeurs de justifier avoir satisfait de leur obligation de participation à l'effort de construction.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

Selon les sociétés requérantes, le 1 de l'article 235 *bis* du CGI méconnaissait le principe de nécessité des peines et de proportionnalité des sanctions ainsi que le respect des droits de la défense garantis par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789.

Le grief des sociétés requérantes portait donc de l'hypothèse que la « cotisation de 2 % » constituait une sanction relevant de l'article 8 de la Déclaration de 1789. Cet article prévoit que « *la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée* », étant précisé que ces principes ne s'appliquent qu'aux peines et sanctions ayant le caractère de punition comme l'a rappelé le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2010-84 QPC.

Même si la décision du renvoi du Conseil d'État l'y incitait, en ce sens qu'elle précisait que la cotisation « *est ainsi susceptible d'être regardée comme une sanction ayant pour objet de réprimer le non-respect par l'employeur de ses obligations* », le Conseil constitutionnel n'a pas remis en cause la nature fiscale de la « cotisation de 2 % ».

Cette nature fiscale a été affirmée par la Cour de cassation dès 1998 puis par le Conseil d'État en 2004, ces deux juridictions jugeant qu'il résulte de la combinaison des articles L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation et 235 bis du CGI « *que le fait générateur de la créance fiscale afférente à la cotisation due au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction se situe à la date à laquelle expire le délai imparti à l'employeur pour investir* »³.

Auparavant, la cour administrative d'appel (CAA) de Douai avait jugé explicitement en 2001 que la « cotisation de 2 % » ne constitue pas une sanction, rejetant ainsi la qualification qu'avait retenue le tribunal administratif en première instance⁴.

Le Conseil constitutionnel, quant à lui, ne s'était pas encore directement prononcé sur la qualification de la « cotisation de 2 % ». En revanche, la jurisprudence qu'il a développée à propos des sanctions permet de constater qu'il adopte une interprétation stricte de cette notion : ce qui permet de qualifier une mesure de sanction ayant le caractère de punition, c'est la finalité répressive poursuivie.

Par exemple, en matière de fiscalité, le Conseil constitutionnel a jugé que ne constituent ni une peine, ni une sanction fiscale :

– la reprise d'impôt dont l'exonération est subordonnée à une condition qui n'est pas remplie, quelles que soient les raisons du non-respect de cette condition (décision n° 84-184 DC⁵) ;

– la majoration du montant de la contribution due par l'employeur au profit du régime de l'assurance chômage en cas de licenciement d'un salarié âgé visée à l'article L. 321-13 du code du travail (décision n° 92-311 DC⁶) ;

³ Cour de cassation, chambre commerciale, 7 juillet 1998, n° 96-12014, et CE, 15 juillet 2004, *Société Alitalia*, n° 249846.

⁴ CAA Douai, 26 juillet 2001, *Ministre c/ SA Facon*, n° 08DA01709.

⁵ Décision n° 84-184 DC, 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*, cons. 28 à 30.

– ou encore l’astreinte instituée par l’article L. 2215-1 du code général des collectivités territoriales qui a pour finalité de contraindre la personne qui s’y refuse à exécuter les obligations auxquelles l’arrêté de réquisition la soumet (décision n° 2003-467 DC⁷).

En outre, le Conseil constitutionnel s’est déjà prononcé sur une disposition prévoyant, comme c’est le cas en l’espèce, un mécanisme en deux temps : contribution facultative dans un premier temps, imposition dans un second temps. Dans la décision n° 2003-488 DC⁸, il a été amené à statuer sur un dispositif introduit en loi de finances rectificative pour 2003 qui prévoyait une « contribution » facultative, en nature ou financière, à la lutte contre la pollution ou à défaut d’une telle contribution, l’assujettissement à la taxe générale sur les activités polluantes. Le Conseil constitutionnel n’a pas qualifié le second volet du dispositif (en l’occurrence la taxe générale sur les activités polluantes) de sanction, estimant qu’à travers ce dispositif, le législateur a institué un mécanisme à « double détente » dont seule est fiscale la seconde composante⁹.

De même, à propos de la « pénalité » imposée aux partis politiques en matière d’égal accès des hommes et des femmes aux mandats et fonctions électives, pour les scrutins uninominaux, le Conseil constitutionnel a jugé que « *le dispositif ainsi instauré ne revêt pas le caractère d’une sanction* » et « *qu’il est destiné à inciter ces partis et groupements à mettre en œuvre le principe d’égal accès des femmes et des hommes aux mandats électoraux* »¹⁰.

Le Conseil constitutionnel a une interprétation stricte de la notion de sanction, en particulier en matière fiscale : le caractère répressif est indispensable et son objet principal doit tendre à empêcher la réitération des agissements qu’elle réprime. Ainsi, toute mesure qui sanctionne le manquement à une obligation ou la violation d’une règle de droit ne revêt pas pour autant le caractère d’une punition.

Dans la ligne de cette jurisprudence, le Conseil constitutionnel a donc jugé dans sa décision n° 2010-84 QPC que la « cotisation de 2 % » ne présente pas les

⁶ Décision n° 92-311 DC, 29 juillet 1992, *Loi portant adaptation de la loi n° 88-1088 du 1^{er} décembre 1988 relative au revenu minimum d’insertion et relative à la lutte contre la pauvreté et l’exclusion sociale et professionnelle*, cons. 6 et 7.

⁷ Décision n° 2003-467 DC du 13 mars 2003, *Loi pour la sécurité intérieure*, cons. 3 et 5.

⁸ Décision n° 2003-488 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances rectificative pour 2003*, cons. 6 et s.

⁹ En ce sens, commentaires aux *Cahiers du Conseil constitutionnel* relatifs à cette décision.

¹⁰ Décision n° 2000-429 DC du 30 mai 2000, *Loi tendant à favoriser l’égal accès des femmes et des hommes aux mandats électoraux et fonctions électives*, cons. 13.

caractéristiques d'une sanction ayant le caractère de punition mais celle d'une imposition.

En effet, cette cotisation a pour objet de développer l'effort de construction des employeurs.

Comme l'a jugé la Cour de cassation et le Conseil d'État, son fait générateur se situe à la date à laquelle expire le délai imparti pour procéder aux investissements prévus par la loi. Elle doit être acquittée, en application de l'article L. 313-4 du code de la construction et de l'habitation, de façon spontanée, en même temps que le dépôt de la déclaration relative à cette participation, par les entreprises qui n'ont pas procédé ou insuffisamment procédé aux investissements prévus par la loi.

En application du même article L. 313-4, l'absence de paiement de la contribution est passible des sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires.

On peut également noter, à titre surabondant, qu'en admettant la déductibilité de la cotisation du résultat imposable¹¹, la doctrine fiscale considère qu'il s'agit d'une imposition déductible en vertu du 4° du 1 de l'article 39 du CGI et qu'elle n'est donc pas au nombre des « *sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales* », lesquelles, en vertu du 2 du même article, ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt.

Eu égard à ces caractéristiques, le Conseil constitutionnel a considéré que la « cotisation de 2 % » ne constitue pas une sanction ayant le caractère d'une punition au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789. Il a donc rejeté comme inopérants les griefs tirés de la violation de cette disposition par le 1 de l'article 235 *bis* du CGI.

Il a également jugé que cette disposition ne méconnaît ni le principe d'égalité devant les charges publiques ni aucun autre droit ou liberté.

¹¹ Doc. adm. 4 C-431.