

**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)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 28 décembre 2012 par le Conseil d'État (décision n° 363303 du 28 décembre 2012) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la SARL Majestic Champagne portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des dispositions de l'article 1600 du code général des impôts (CGI) dans sa rédaction antérieure à celle qui résulte de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012.

Dans sa décision n° 2012-298 QPC du 28 mars 2013, le Conseil constitutionnel a déclaré les huit premiers alinéas du paragraphe III de l'article 1600 du code général des impôts, dans leur rédaction résultant de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, contraires à la Constitution.

Le Conseil constitutionnel a par ailleurs estimé que l'association « Confédération française du commerce et de gros interentreprises et du commerce international », qui a déposé une intervention enregistrée le 15 janvier 2013, n'a pas justifié d'un « intérêt spécial » à présenter des observations conformément à l'article 6 du règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité. Son intervention n'a, dès lors, pas été admise (cons. 1).

**I. – Les dispositions contestées**

**A – Historique et contexte**

La taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie a d'abord été un accessoire de la patente. Elle a ensuite été perçue sous forme de taxe additionnelle à la taxe professionnelle. L'article 1679 *quinquies* du 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 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 (CVAE).

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 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 entreprises<sup>1</sup> 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 entreprises<sup>2</sup>.

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.

Ce n'est donc que dans la version résultant de ces deux lois du 29 décembre 2010 que l'article 1600 du CGI est entré en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

Des modifications mineures ont ensuite été apportées par l'article 44 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

Enfin, 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<sup>er</sup> janvier 2011, sous réserve des impositions contestées avant le 11 juillet 2012* »<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Article 3 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.

<sup>2</sup> Article 79 de la loi n° 2009-1673 précitée.

<sup>3</sup> 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, explique : « *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* ».

Avant même ces modifications introduites par la loi du 16 août 2012, la taxe additionnelle à la CVAE a été dès l'origine considérée par l'administration fiscale<sup>4</sup> 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<sup>er</sup> mai de l'année suivante.

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

La SARL Majestic Champagne exploite un complexe cinématographique. Au titre de l'année 2011, elle a acquitté spontanément en une seule formalité la cotisation sur la valeur ajoutée et la taxe additionnelle à celle-ci. Contestant l'exigibilité de la taxe additionnelle et demandant le reversement des sommes versées, la société se voit opposer une décision de rejet de l'administration fiscale, décision contestée devant le tribunal administratif. C'est à l'occasion de ce contentieux qu'elle a soulevé une QPC.

Selon la société requérante, en l'absence de toute précision sur les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE, l'article 1600 du CGI est entaché d'une incompétence négative qui affecterait le droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ainsi que les objectifs constitutionnels d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi qui découlent des articles 4, 5, 6 et 16 de cette Déclaration.

## **C. – Les dispositions contestées**

Le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel l'article 1600 du CGI dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

L'article 1600 du CGI ayant un objet très large, incluant une taxe qui n'était pas contestée (la taxe additionnelle à la CFE), le Conseil constitutionnel a, au vu des griefs soulevés devant lui, procédé, comme il a déjà eu l'occasion de le faire à plusieurs reprises, à une délimitation plus étroite des dispositions contestées<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> En application de l'instruction fiscale 6-F-3-11 du 9 juin 2011.

<sup>5</sup> Pour des exemples récents : décisions n°s 2012-271 QPC du 21 septembre 2012, *Association Comité radicalement anti-corrída Europe et autre (Immunité pénale en matière de courses de taureaux)*, cons. 3 ; 2012-274 QPC du 28 septembre 2012, *Consorts G. (Calcul de l'indemnité de réduction due par le donataire ou le légataire d'une exploitation agricole en Alsace-Moselle)*, cons. 3 ; 2012-281 QPC du 12 octobre 2012, *Syndicat de défense des fonctionnaires (Maintien de corps de fonctionnaires dans l'entreprise France Telecom)*, cons. 9 ; 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.

Dans la mesure où le grief était relatif à une incompétence négative, le Conseil constitutionnel a examiné l'ensemble des dispositions relatives à l'assiette, aux taux et aux modalités de recouvrement de l'imposition contestée. Toutefois, l'article 1600 du CGI est construit d'une telle manière qu'après avoir défini le champ des redevables de la taxe pour frais de chambres (paragraphe I), il porte d'une part sur la taxe additionnelle à la CFE (paragraphe II), d'autre part, sur la taxe additionnelle à la CVAE (paragraphe III). Par ailleurs, le paragraphe relatif à la taxe additionnelle à la CVAE (seule contestée) se compose lui-même de deux parties (A et B puis 1 et 2 à compter de la loi du 28 décembre 2011 précitée), dont seule la première est relative aux caractéristiques de la taxe, tandis que la seconde est relative à ses règles d'affectation.

Le Conseil a donc considéré que la QPC portait sur les seules dispositions de la première partie du paragraphe III de l'article 1600 du CGI (les huit premiers alinéas de ce paragraphe) dans sa version issue de la loi du 23 juillet 2010 modifiée par la loi n° 2010-1657 de finances pour 2011 du 29 décembre 2010<sup>6</sup> (cons. 3). Cette rédaction, qui n'a pas été modifiée avant que n'intervienne la loi du 16 août 2012, était donc bien celle applicable au litige à l'origine de la QPC :

*« La taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mentionnée au I est égale à une fraction de la cotisation visée à l'article 1586 ter due par les entreprises redevables après application de l'article 1586 quater.*

*Le taux national de cette taxe est égal au quotient, exprimé en pourcentage :*

*– d'une fraction égale à 60 % de la somme des produits de la taxe additionnelle à la taxe professionnelle mentionnée au présent article, dans sa rédaction en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2009, perçus en 2009 par les chambres de commerce et d'industrie multiplié par le pourcentage mentionné aux troisième à sixième alinéas du III de l'article 3 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 précitée applicable à chacune des chambres de commerce et d'industrie ;*

*– par le produit de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises perçu, après application de l'article 1586 quater, en 2010.*

*Ce taux est réduit :*

*– de 4 % pour les impositions établies au titre de 2011 ;*

*– de 8 % pour les impositions établies au titre de 2012 ;*

*– de 15 % pour les impositions établies à compter de 2013 ».*

---

<sup>6</sup> La loi n° 2010-1658 de finances rectificative pour 2010 du 29 décembre 2010 n'a pour sa part pas modifié ces alinéas de l'article 1600 du CGI.

La disposition examinée par le Conseil constitutionnel a été complétée par l'article 39 de la loi du 16 août 2012 afin de prévoir les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle. Pour autant, la disposition contestée demeure applicable aux impositions pour lesquelles une contestation a été introduite avant le 11 juillet 2012.

## **II. – Examen de la constitutionnalité des dispositions contestées**

### **A. – La jurisprudence constitutionnelle sur l'incompétence négative en matière fiscale**

– En vertu de l'article 34 de la Constitution, le législateur doit fixer les éléments déterminants de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, et ce de manière suffisamment précise. Dans le cas contraire, le législateur n'épuise pas sa compétence et se rend coupable d'incompétence négative.

Dans sa décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 (*Loi de finances pour 1999*), le Conseil constitutionnel a censuré par exemple les dispositions de la loi de finances qui régissent sans précision suffisante les modalités de recouvrement de la taxe sur les activités à caractère saisonnier : si le législateur « *peut, lorsqu'il s'agit d'une imposition perçue au profit d'une collectivité locale, confier à cette dernière la tâche d'assurer ce recouvrement, il doit en déterminer les règles avec une précision suffisante ; qu'en se bornant à prévoir que : " Le recouvrement de la taxe sur les activités à caractère saisonnier est opéré par les soins de l'administration municipale ; il peut être poursuivi solidairement contre le propriétaire du local ou du terrain où le redevable exerce son activité "*, le législateur a méconnu l'étendue de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution ; que l'article 99 doit, par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens invoqués, être regardé comme contraire à la Constitution » (cons. 59).

– Le Conseil constitutionnel s'est par ailleurs déjà prononcé sur l'incompétence négative du législateur en matière fiscale en QPC.

Dans un premier temps, dans la décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *SNC Kimberly Clark*, le Conseil a examiné l'article 273 du CGI qui renvoie au décret le soin de fixer la date de déductibilité d'opérations imposées à la TVA. La société requérante invoquait l'incompétence négative du législateur, constituant une violation des articles 17 et 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Si le Conseil constitutionnel a jugé 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* » (cons. 3), en revanche, il a

estimé que l'article 14 de la Déclaration de 1789 n'institue pas un droit ou une liberté que la Constitution garantit. Il a également jugé que « *l'article 273 du code général des impôts, en ce qu'il renvoie à un décret en Conseil d'État le soin de fixer les délais dans lesquels doivent être opérées les déductions auxquelles ont droit les personnes assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, ne porte pas atteinte au droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de la Déclaration de 1789* » (cons. 5).

Le Conseil constitutionnel a ensuite eu l'occasion, dans la décision n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, *Société Unibail Rodamco*, de préciser ce qu'implique l'obligation faite au législateur de déterminer les « modalités de recouvrement » d'une imposition au sens de l'article 34 de la Constitution. Il a en effet considéré que ces modalités de recouvrement d'une imposition « *comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition* »<sup>7</sup>. En l'espèce, le Conseil a examiné un grief tiré de l'incompétence négative dans la définition des sanctions encourues par le redevable ne s'étant pas acquitté d'une imposition, en considérant que l'éventuelle incompétence négative du législateur en matière de définition des modalités de recouvrement d'une imposition pouvait affecter un droit ou une liberté garanti par la Constitution.

## **B. – L'application en l'espèce**

Le moyen tiré de l'incompétence négative du législateur dans la définition des caractéristiques d'une imposition ne saurait être accueilli que si cette méconnaissance « *affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit* »<sup>8</sup>.

En l'espèce, le Conseil a estimé que l'absence de définition des modalités de recouvrement d'une imposition, affectait non pas le droit de propriété mais le droit à un recours. À ce titre un grief tiré de l'incompétence négative est recevable. C'est ce qu'avait déjà jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision *Société Unibail Rodamco* et qu'il a rappelé dans sa décision du 28 mars 2013 (cons. 5 et 6). Ainsi, le Conseil constitutionnel a considéré qu'une insuffisante définition des modalités de recouvrement de la taxe additionnelle, en ce qu'elle ne précise pas ou ne désigne pas les règles contentieuses et les sanctions applicables aux personnes assujetties à l'imposition, affecte le droit au recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration de 1789.

Dans la version contestée, l'article 1600 du CGI détermine l'assiette de la taxe additionnelle à la CVAE et fixe son taux. En revanche, cet article ne prévoyait

<sup>7</sup> Décision n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, *Société Unibail Rodamco (Majorations de la redevance pour création de locaux à usage de bureaux en Île-de-France)*, cons. 3.

<sup>8</sup> Ainsi qu'il résulte de la jurisprudence issue de la décision n° 2012-254 QPC du 18 juin 2012, *Fédération de l'énergie et des mines – Force ouvrière FNEM FO (Régimes spéciaux de sécurité sociale)*, cons. 3.

pas les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE. Ces modalités ne sont pas non plus prévues dans l'article consacré aux modalités de recouvrement de la CVAE (article 1586 *ter* du CGI) : « *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 taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe* ») ou à son exigibilité (article 1679 *septies* du CGI), non plus que dans aucune autre disposition législative.

Il était toutefois soutenu dans les observations du Secrétariat général du Gouvernement qu'une imposition additionnelle est régie, dans le silence des textes, par les mêmes règles que celles applicables à l'imposition principale.

Cette interprétation était toutefois démentie par l'état du droit, le législateur prenant le soin de préciser, pour toute taxe additionnelle, les modalités de recouvrement applicables<sup>9</sup>. Certes, ces modalités de recouvrement sont presque systématiquement les mêmes que celles de l'imposition principale. Néanmoins, cette identité résulte à chaque fois d'un choix positif du législateur.

L'autre argument pour soutenir la définition par le législateur des modalités de recouvrement de l'imposition contestée, tiré des travaux préparatoires de la loi du 23 juillet 2010, avançait que l'imposition contestée avait été renommée « taxe additionnelle » par un amendement afin de permettre que les modalités de recouvrement de la CVAE lui soient rendues applicables.

Cet argument, quelque peu fragilisé par les travaux en séance, desquels il ressortait que l'amendement avait été présenté comme un amendement « rédactionnel », se heurtait essentiellement à une objection d'importance : l'adoption de l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012, pour remédier à l'absence de définition des modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE.

En effet, le paragraphe II de cet article reconnaît le problème qui est né de l'absence de rédaction législative satisfaisante, en prévoyant une application rétroactive des nouvelles dispositions (« *Le I s'applique aux impositions dues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011* »). En réservant le sort « *des impositions contestées*

---

<sup>9</sup> On peut ainsi citer par exemple la taxe additionnelle à la taxe sur les surfaces commerciales, pour laquelle l'article 302 bis ZA du CGI prévoit que « *La taxe est liquidée, recouvrée et contrôlée sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée* » ; la taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules, pour laquelle l'article 1011 bis du CGI prévoit que « *La taxe est recouvrée selon les mêmes règles et dans les mêmes conditions que la taxe prévue à l'article 1599 quinquies* » ; la taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés bâties, pour laquelle l'article 1519 I du CGI prévoit que « *Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et sanctions sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties* » ; la taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière exigible sur les mutations à titre onéreux, pour laquelle l'article 1595 du CGI prévoit qu'« *Elle est soumise aux règles qui gouvernent l'exigibilité, la restitution et le recouvrement des droits ou de la taxe auxquels elle s'ajoute* ».

*avant le 11 juillet 2012* », le législateur a expressément renoncé à procéder à une validation législative des instances en cours relatives à cette imposition en ce que le moyen tiré de l'absence de définition des modalités de recouvrement est soulevé. Le législateur a ainsi lui-même admis que l'article 39 ne constitue pas une simple disposition interprétative dont la rétroactivité, même applicable aux instances en cours, ne poserait pas de difficulté.

En conséquence, le Conseil constitutionnel a considéré que le législateur de 2010 n'avait pas défini les modalités de recouvrement de la taxe additionnelle à la CVAE (cons. 7). Il a donc accueilli le grief de l'incompétence négative et censuré les dispositions contestées.

Cette censure est cependant précisément circonscrite par le Conseil constitutionnel, afin de tenir compte de la modification rétroactive introduite par la loi du 16 août 2012 : *« 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 »* (cons. 9).