

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 30

Décision n° 2010-58 QPC – 18 octobre 2010

PROCOS et autres

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 23 juillet 2010 par le Conseil d'État, dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la Fédération pour l'urbanisme et le développement du commerce spécialisé (le PROCOS), la Fédération des enseignes de l'habillement (FEH) et la SAS Camaïeu International. Cette QPC était relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des dispositions du deuxième alinéa de l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés.

Dans sa décision n° 2010-58 QPC du 18 octobre 2010, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution.

I. – La disposition contestée

Créée en 1972 pour financer des mesures d'aide au bénéfice d'affiliés en activité ou retraités des régimes d'assurance vieillesse des professions artisanales, industrielles et commerciales, la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (TACA) est une taxe progressive sur les supermarchés et hypermarchés.

Depuis sa création, les affectations se sont multipliées au fur et à mesure que les sommes perçues s'accroissaient, au profit notamment du Fonds d'intervention pour les services, l'artisanat et le commerce (FISAC).

La loi de finances pour 2003¹ a transformé la nature de cette taxe qui, de contribution sociale, est devenue un impôt dont le produit est, depuis le 1^{er} janvier 2003, affecté au budget de l'État². Le produit devrait être affecté aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale à compter du 1^{er} janvier

¹ Paragraphe I de l'article 35 de la loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 de finances pour 2003.

² 613 millions d'euros perçus en 2008, 595 millions prévus en 2009, 595 millions évalués pour 2010 (selon le fascicule des *Voies et moyens*, annexé au projet de loi de finances pour 2010, tome I, p. 39).

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 30

2011³. En conséquence, à compter des cotisations dues au titre de 2010, les services des impôts des entreprises (SIE) sont compétents en matière de recouvrement de la TASCOM, en lieu et place de la Caisse nationale du régime social des indépendants (RSI).

Cette taxe est assise sur la surface de vente des établissements de commerce de détail. Son montant est déterminé par application à la surface totale de vente au détail de l'établissement d'un tarif qui varie en fonction du chiffre d'affaires annuel au mètre carré, de la superficie et du secteur d'activité (carburants, meubles, machines agricoles, véhicules automobiles...).

En sont exclus :

- les établissements ouverts avant le 1^{er} janvier 1960 ;
- les établissements dont la surface est inférieure à 400 mètres carrés ;
- les établissements dont le chiffre d'affaires annuel total est inférieur à 460 000 euros.

Ces critères permettent d'exclure 90 % des commerces recensés en France⁴.

Cette taxe a été réformée à compter du 1^{er} janvier 2009. En effet, l'article 99 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie (LME) a modifié les dispositions de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 précitée relatives à la TACA.

En premier lieu, la TACA a changé de dénomination pour devenir la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM).

En deuxième lieu, a été décidé un rééquilibrage de la pression fiscale entre les redevables de la TASCOM en faveur des petits et moyens commerces. Ce rééquilibrage a été opéré selon quatre modalités complémentaires :

³ 1.2.4. de l'article 77 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.

⁴ Réponse à une question écrite posée par Mme Geneviève Fioraso, XIII^e législature, question n° 26446, *Journal officiel Questions Assemblée nationale*, 2 décembre 2008.

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 30

- le seuil de la première tranche d'imposition a été relevé de 1 500 euros à 3 000 euros par mètre carré ;
- les taux d'imposition de la première tranche (5,74 euros au lieu de 6,75 euros) et de la tranche intermédiaire ont été réduits (sauf en cas de vente au détail de carburants) ;
- une majoration de 30 % de la taxe a été instituée pour les établissements dont la superficie est supérieure à 5 000 mètres carrés et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est supérieur à 3 000 euros par mètre carré ;
- le seuil de surface de 400 mètres carrés est neutralisé, dès lors que trois conditions cumulatives sont réunies :
 - . les établissements sont contrôlés directement ou indirectement par une même personne (« tête de réseau »)⁵ ;
 - . les établissements sont exploités sous une enseigne commerciale identique ;
 - . la surface cumulée de ces établissements dépasse 4 000 mètres carrés.

Les établissements qui remplissent ces conditions sont donc assujettis nonobstant une surface « individuelle » inférieure à 400 mètres carrés⁶. C'est cette disposition

⁵ La notion de contrôle direct et indirect est définie par les articles L. 233-3 et L. 233-4 du code de commerce.
Art. L. 233-3. - I. - Une société est considérée, pour l'application des sections 2 et 4 du présent chapitre, comme en contrôlant une autre :

1° Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;

2° Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;

3° Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ;

4° Lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société.

II. - Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

III. - Pour l'application des mêmes sections du présent chapitre, deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme en contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

Art. L. 233-4. - Toute participation au capital même inférieure à 10 % détenue par une société contrôlée est considérée comme détenue indirectement par la société qui contrôle cette société.

qui a été soumise à l'examen du Conseil constitutionnel. Elle a été reprise dans la notice explicative rédigée par la Caisse nationale du RSI pour le recouvrement de la taxe exigible au titre de l'année 2009. Cette notice rappelle ainsi que « *le seuil de surface (...) de 400 m² pour rendre redevable un établissement est neutralisé pour les établissements liés à une même enseigne de la distribution commerciale. Dès lors que la surface cumulée des établissements d'une tête de réseau, contrôlés directement ou indirectement, et exploités sous une même enseigne dépasse 4 000 m² tous les magasins sont assujettis* ».

C'est à l'occasion du contentieux devant le Conseil d'État contre cette notice, attaquée par les requérants et défendue par la Caisse nationale du RSI, qu'avait été soulevée la QPC transmise au Conseil constitutionnel.

II. – La conformité à la Constitution

Selon les requérants, les dispositions contestées étaient contraires aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques garantis respectivement par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Elles auraient institué une différence de traitement injustifiée :

– d'une part, entre les commerces exploités par un réseau dont la surface unitaire est inférieure à 400 mètres carrés, selon que la surface cumulée du réseau est ou non supérieure à 4 000 mètres carrés ;

– d'autre part, entre les commerces qui sont exploités en réseau sous une même enseigne, selon que ce réseau est contrôlé directement ou indirectement par une même personne (assujettissement) ou que ce réseau est organisé selon le système de la franchise (non-assujettissement), alors même que tous ces commerces se trouveraient dans une situation économique identique au regard des objectifs assignés par le législateur à la taxe.

À l'inverse, selon la Caisse nationale du RSI, intervenant en défenderesse devant le Conseil d'État et devant le Conseil constitutionnel, les distributeurs franchisés ou

⁶ En tout état de cause, en application du dix-huitième alinéa de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972, « *la taxe ne s'applique pas aux établissements dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 460 000 euros* ».

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 30

commissionnaires affiliés se trouvent dans une situation juridique différente de celle des autres commerces organisés en réseau, ce qui autorisait le législateur à les exempter de la taxe sans méconnaître le principe d'égalité devant l'impôt.

De nouveau⁷, le Conseil constitutionnel était donc appelé à se prononcer sur le fondement du principe d'égalité devant l'impôt, dont les deux branches sont le principe d'égalité devant la loi (article 6 de la Déclaration de 1789) et le principe d'égalité devant les charges publiques (article 13).

Dans le contrôle qu'il opère sur le fondement de ces normes de référence, le Conseil constitutionnel :

- circonscrit les spécificités de la situation examinée pour déterminer si la différence de traitement peut être justifiée par une différence de situation en rapport direct avec l'objet de la loi⁸ ;
- recherche la raison d'intérêt général en rapport direct avec la loi qui pourrait justifier une différence de traitement ;
- examine, de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, le caractère objectif et rationnel des critères qui fondent la différence de traitement en fonction des buts que le législateur se propose ;
- enfin, également de manière spécifique, contrôle l'éventuelle rupture manifeste d'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel s'est déjà prononcé sur le fait que le principe d'égalité devant l'impôt était applicable à la TACA, ancienne dénomination de la TASCOM,

⁷ Décisions n^{os} 2010-11 QPC du 9 juillet 2010, *Mme Virginie M. (Pension militaire d'invalidité)* ; 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral)* ; 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, *Époux M. (Impôt de solidarité sur la fortune)*.

⁸ Par exemple, dans sa décision n° 83-162 DC du 20 juillet 1983, *Loi relative à la démocratisation du secteur public*, cons. 40 et 41, le Conseil a admis que la différence de structure juridique ou de poids économique des entreprises justifie des modalités différentes de représentation des salariés ; dans sa décision n° 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral)*, cons. 7 à 10, il a admis que la différence de statut juridique des associés majoritaires des sociétés d'exercice libéral par rapport à leur statut dans les sociétés de droit commun pouvait justifier des modalités différentes d'assujettissement aux cotisations sociales des dividendes perçus par ces associés.

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 30

dans une décision n° 96-385 DC du 30 décembre 1996 sur la loi de finances pour 1997⁹.

Le Conseil constitutionnel avait tout d'abord rappelé *« qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette et le taux sous la réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose »*. En l'espèce, l'article 130 de la loi de finances pour 1997 avait pour objet de modifier l'assiette de la TACA en l'élargissant aux surfaces consacrées à la vente au détail de carburant et de majorer ses taux lorsque l'établissement assujetti exerçait une activité de vente au détail de carburant.

Le Conseil constitutionnel avait ensuite considéré que, d'une part, l'extension de la TACA aux établissements consacrés à la vente au détail de carburant et, d'autre part, l'augmentation des taux d'imposition pour les établissements déjà assujettis ayant une activité de vente au détail de carburant étaient conformes au principe d'égalité, au motif qu'une telle modification d'assiette était objectivement justifiée, au regard de l'objet de la loi, par la situation de ces établissements :

« 30. Considérant d'une part qu'en modifiant l'assiette de la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat pour l'élargir aux surfaces consacrées à la vente au détail de carburants et en augmentant ses taux minimal et maximal lorsque l'établissement assujetti a une activité de vente au détail de carburants, le législateur a entendu prendre en compte à ces deux titres la circonstance que cette activité avait une incidence sur le montant du chiffre d'affaires global réalisé ; qu'il a ainsi fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ;

« 31. Considérant d'autre part que les établissements soumis à la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat ayant une activité de vente au détail de carburant ne sont pas placés au regard de l'objet de cette taxe dans la même situation que d'autres établissements commerciaux ayant la même activité, non soumis à ladite taxe, quels que soient par ailleurs les montants du chiffre d'affaires et de la marge bénéficiaire tirés de cette activité ; que dès lors en n'incluant pas ces

⁹ Décision n° 96-385 DC du 30 décembre 1996, *Loi de finances pour 1997*, cons. 26 à 31.

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 30

établissements commerciaux dans l'assiette de la taxe, le législateur n'a pas méconnu le principe d'égalité devant l'impôt. »

Ainsi, toute différence de traitement entre différentes catégories d'établissements commerciaux doit être objectivement et rationnellement justifiée au regard de l'objet de la loi.

En l'espèce, la LME du 4 août 2008, dans son article 99, a pour objet de favoriser les petits et moyens commerces indépendants : la taxe repose donc sur la surface commerciale associée au chiffre d'affaires par mètre carré ; le barème et l'assiette ont été modifiés en conséquence.

Le Conseil constitutionnel a, dans sa décision du 18 octobre 2010, relevé que l'objet de la loi est de favoriser le développement équilibré du commerce, ce qui justifiait de faire porter la taxe sur les établissements dont la superficie excède une taille relativement importante.

Par les dispositions contestées, permettant de cumuler des surfaces inférieures au seuil unitaire pour les soumettre à la TASCOM, le législateur a entendu soumettre à cette taxe un « *ensemble intégré d'établissements* ». Il a choisi pour le faire de définir un double critère, cumulatif, celui de l'existence d'un lien juridique objectif sous la forme d'un contrôle direct ou indirect par une seule personne, contrôle défini par les articles L. 233-3 et L. 233-4 du code de commerce et celui d'une politique commerciale commune sous une même enseigne. À l'aune de ce double critère, les établissements qui exercent leur activité sous la même enseigne sans être intégrés dans un réseau contrôlé par une même personne se trouvent, au regard de l'objet de la loi, dans une situation différente de ceux qui répondent au double critère.

En conséquence, le Conseil constitutionnel a jugé que le législateur pouvait assujettir de manière différente à la TASCOM les « établissements intégrés » et les magasins franchisés. Il a également jugé que les critères retenus pour opérer cette différence de traitement étaient objectifs et rationnels. Notamment, le législateur, en choisissant de taxer une surface globale supérieure à 4 000 mètres carrés, n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation, cette surface étant proche de la surface moyenne de vente des supermarchés. Il n'a pas créé de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Les Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel

Cahier n° 30

Le Conseil constitutionnel a rejeté les griefs soulevés et déclaré conformes à la Constitution les dispositions du deuxième alinéa de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés.