Conseil constitutionnel

vendredi 17 septembre 2010 - Décision N° 2010-28 QPC

NOR : CSCX1023946S

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 24 juin 2010 par le Conseil d'État (décision n° 338581 du 24 juin 2010), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité posée par l'Association sportive Football Club de Metz et relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 231 du code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur au 20 décembre 2002.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL,

Vu la Constitution ;

Vu l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;

Vu le code général des impôts ;

Vu la loi n° 48-1974 du 31 décembre 1948 fixant l'évaluation des voies et moyens du budget de l'exercice 1949 et relative à diverses dispositions d'ordre financier ;

Vu le décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale ;

Vu le décret n° 50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes ;

Vu le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Vu les observations produites pour l'Association sportive Football Club de Metz par la SELARL Villemot, Barthès et Associés, avocat au barreau de Paris, enregistrées le 15 juillet 2010 ;

Vu les observations produites par le Premier ministre, enregistrées le 16 juillet 2010 ;

Vu la lettre du 27 juillet 2010 par laquelle le Conseil constitutionnel a soumis aux parties un grief susceptible d'être soulevé par lui ;

Vu les nouvelles observations produites par le Premier ministre, enregistrées le 2 août 2010 ;

Vu les observations complémentaires produites par le Premier ministre, enregistrées le 5 août 2010 ;

Vu les pièces produites et jointes au dossier ;

Me Dominique Villemot, pour l'Association sportive Football Club de Metz, et M. Thierry-Xavier Girardot, désigné par le Premier ministre, ayant été entendus à l'audience publique du 9 septembre 2010 ;

Le rapporteur ayant été entendu ;

1. Considérant qu'aux termes de l'article 231 du code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur au 20 décembre 2002 : « 1. Les sommes payées à titre de rémunérations sont soumises à une taxe sur les salaires égale à 4,25 % de leur montant, évalué selon les règles prévues aux chapitres Ier et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale ou pour les employeurs de salariés visés aux articles L. 722-20 et L. 751-1 du code rural, au titre IV du livre VII dudit code, et à la charge des personnes ou organismes, à l'exception des collectivités locales et de leurs groupements, des services départementaux de lutte contre l'incendie, des centres d'action sociale dotés d'une personnalité propre lorsqu'ils sont subventionnés par les collectivités locales, du centre de formation des personnels communaux et des caisses des écoles, qui paient ces rémunérations lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement desdites rémunérations. L'assiette de la taxe due par ces personnes ou organismes est constituée par une partie des rémunérations versées, déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant, au titre de cette même année, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires total. Le chiffre d'affaires qui n'a pas été assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée en totalité ou sur 90 p. 100 au moins de son montant, ainsi que le chiffre d'affaires total mentionné au dénominateur du rapport s'entendent du total des recettes et autres produits, y compris ceux correspondant à des opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la taxe sur la valeur ajoutée mentionné au numérateur du rapport s'entend du total des recettes et autres produits qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur

ajoutée.

« Les rémunérations versées par les employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédant le versement de ces rémunérations n'excède pas les limites définies aux I, III et IV de l'article 293 B sont exonérées de la taxe sur les salaires.

« Les entreprises entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée qui n'ont pas été soumises en fait à cette taxe en vertu d'une interprétation formellement admise par l'administration sont redevables de la taxe sur les salaires.

« Les rémunérations payées par l'État sur le budget général sont exonérées de taxe sur les salaires lorsque cette exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence.

« 2 bis. Le taux de la taxe sur les salaires prévue au 1 est porté de 4,25 à 8,50 % pour la fraction comprise entre 6 563 euros et 13 114 euros et à 13,60 % pour la fraction excédant 13 114 euros de rémunérations individuelles annuelles. Ces limites sont relevées chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédente. Les montants obtenus sont arrondis, s'il y a lieu, à l'euro supérieur.

« Les taux majorés ne sont pas applicables aux rémunérations versées par les personnes physiques ou morales, associations et organismes domiciliés ou établis dans les départements d'outre-mer.

« 3 a. Les conditions et modalités d'application du 1 sont fixées par décret. Il peut être prévu par ce décret des règles spéciales pour le calcul de la taxe sur les salaires en ce qui concerne certaines professions, notamment celles qui relèvent du régime agricole au regard des lois sur la sécurité sociale.

« Un décret en Conseil d'État fixera, en tant que de besoin, les modalités selon lesquelles sera déterminé le rapport défini au 1.

« b. Un décret pris en conseil des ministres, après avis du Conseil d'État, fixe les conditions d'application du premier alinéa du 2 bis.

« 4. Le produit de la taxe sur les salaires est affecté en totalité au budget général.

« 5. Le taux de 4,25 % prévu au 1 est réduit à 2,95 %, dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, et à 2,55 % dans le département de la Guyane.

« 6. Les dispositions de l'article 1er de la loi n° 68-1043 du 29 novembre 1968, qui, sous réserve du 1, ont supprimé la taxe sur les salaires pour les rémunérations versées à compter du 1er décembre 1968, n'apportent aucune modification aux textes législatifs et réglementaires en vigueur, autres que ceux repris sous le présent article, et qui se réfèrent à la taxe sur les salaires » ;

2. Considérant que, selon la requérante, ces dispositions méconnaîtraient les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de Déclaration des droits et de l'homme et du citoyen de 1789 ; que, d'une part, en mettant la

taxe sur les salaires à la charge des seuls personnes ou organismes qui ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires, elles créeraient une distorsion entre des entreprises qui ont la même masse salariale ; que, d'autre part, le mode de détermination de l'assiette ressortirait d'un « choix purement arbitraire » du législateur qui ne permettrait pas de prendre en compte la capacité contributive réelle des assujettis ;

3. Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ;

4. Considérant, qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; 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 ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

5. Considérant que, pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ; que, dans chaque cas, le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ;

6. Considérant qu'en application de l'article 231 du code général des impôts, l'assiette de la taxe sur les salaires est constituée par une partie des rémunérations versées par l'employeur, déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant, au titre de la même année, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires total ; que la règle selon laquelle la taxe sur les salaires ne frappe que les entreprises exonérées de taxe sur la valeur ajoutée ou non soumises à cette taxe sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires n'a pas pour effet de lui conférer le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires ; qu'ainsi, la taxe sur les salaires et la taxe sur la valeur ajoutée, qui ne présentent pas les mêmes caractéristiques, constituent deux impositions distinctes ; que le montant de la taxe sur les salaires est calculé à partir d'un barème progressif appliqué à la masse salariale imposable ; que ces règles d'imposition sont les mêmes pour l'ensemble des entreprises relevant d'un même secteur d'activité ;

7. Considérant, d'une part, que le barème de la taxe sur les salaires tient compte de la différence de situation entre les contribuables qui ne relèvent pas des mêmes secteurs d'activité ; que, dès lors, le législateur a pu assujettir de manière différente à la taxe sur les

salaires des entreprises qui ne sont pas dans la même situation ;

8. Considérant, d'autre part, que le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé ; qu'en retenant la masse salariale des entreprises comme critère de capacité contributive, le législateur n'a commis aucune erreur manifeste d'appréciation ; que, par suite, le grief dirigé contre la base d'imposition de la taxe sur les salaires doit être écarté ;

9. Considérant, en outre, que, si la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité dans le cas où est affecté un droit ou une liberté que la Constitution garantit, elle ne saurait l'être à l'encontre d'une disposition législative antérieure à la Constitution du 4 octobre 1958 ; que, dès lors, le grief tiré de ce que le législateur, en adoptant les dispositions du premier alinéa du a du 3 de l'article 231 du code général des impôts, aurait méconnu sa propre compétence doit être écarté ;

10. Considérant que la disposition contestée n'est contraire à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit,

DÉCIDE :

Article 1er.- L'article 231 du code général des impôts est conforme à la Constitution.

Article 2.- La présente décision sera publiée au Journal officiel de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Délibéré par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 16 septembre 2010, où siégeaient : M. Jean-Louis DEBRÉ, Président, M. Jacques BARROT, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Guy CANIVET, Michel CHARASSE, Renaud DENOIX de SAINT MARC, Mme Jacqueline de GUILLENCHMIDT, MM. Hubert HAENEL et Pierre STEINMETZ.

Rendu public le 17 septembre 2010.