



10 mars 2020

Base de jurisprudence

Ariane Web: Conseil d'État 436879, lecture du 10 mars 2020,
ECLI:FR:CECHR:2020:436879.20200310

Decision n° 436879

Conseil d'État

N° 436879

ECLI:FR:CECHR:2020:436879.20200310

Mentionné aux tables du recueil Lebon

8ème - 3ème chambres réunies

M. Alexandre Koutchouk, rapporteur

M. Romain Victor, rapporteur public

Lecture du mardi 10 mars 2020

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un nouveau mémoire, enregistrés le 18 décembre 2019 et le 18 février 2020 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la fédération des entreprises du commerce et de la distribution demande au

Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir les deux premiers alinéas du paragraphe n° 330 des commentaires administratifs publiés le 19 septembre 2018 au Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - Impôts sous la référence BOI-TFP-TSC ;

2°) de mettre à la charge de l'État la somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la Constitution, notamment son article 61-1 ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 ;
- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et son protocole additionnel ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 ;
- la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Alexandre Koutchouk, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

Considérant ce qui suit :

1. La fédération des entreprises du commerce et de la distribution (FCD) demande au Conseil d'État d'annuler pour excès de pouvoir les deux premiers alinéas du paragraphe n° 330 des commentaires administratifs publiés le 19 septembre 2018 au Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - Impôts sous la référence BOI-TFP-TSC, par lesquels le ministre a fait connaître son interprétation des dispositions de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés relatives au chiffre d'affaires à retenir pour déterminer le taux de la taxe sur les surfaces commerciales.

2. Le paragraphe n° 330 des commentaires administratifs publiés le 19 septembre 2018 au Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - Impôts sous la référence BOI-TFP-TSC indiquent : " Le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul de la taxe est le chiffre d'affaires global des ventes au détail, que les surfaces auxquelles il se rapporte soient comprises ou non dans l'assiette de la taxe. / Ainsi, lorsque sur le site d'un établissement est exercée une activité de vente au détail sur une surface qui n'entre pas dans l'assiette de la taxe telle que définie au I-D § 230, le chiffre d'affaires relatif aux ventes au détail à prendre en compte est le chiffre d'affaires total des ventes au détail y compris celui réalisé sur cette surface exclue de l'assiette (...) ".

Sur la question prioritaire de constitutionnalité :

3. A l'appui de son recours pour excès de pouvoir, la fédération requérante demande au Conseil d'État, en application de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, dans l'hypothèse où les commentaires administratifs réitéreraient, sans méconnaître leur portée, les dispositions législatives qu'elles ont pour objet d'interpréter, de renvoyer au Conseil constitutionnel la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des 8ème à 11ème alinéas de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972, dans sa rédaction issue de l'article 46 de la loi du 29

décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

4. Aux termes du premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 précitée : " Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution peut être soulevé (...) à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'Etat (...) ". Il résulte des dispositions du même article que le Conseil constitutionnel est saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

5. Aux termes de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certains commerçants et 'artisans âgés, dans sa version issue de l'article 46 de la loi du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 : " Il est institué une taxe sur les surfaces commerciales assise sur la surface de vente des magasins de commerce de détail, dès lors qu'elle dépasse 400 mètres carrés, des établissements ouverts à partir du 1er janvier 1960 quelle que soit la forme juridique de l'entreprise qui les exploite. (...) / La surface de vente des magasins de commerce de détail, prise en compte pour le calcul de la taxe, et celle visée à l'article L. 720-5 du code de commerce, s'entendent des espaces affectés à la circulation de la clientèle pour effectuer ses achats, de ceux affectés à l'exposition des marchandises proposées à la vente, à leur paiement, et de ceux affectés à la circulation du personnel pour présenter les marchandises à la vente./ La surface de vente des magasins de commerce de détail prise en compte pour le calcul de la taxe ne comprend que la partie close et couverte de ces magasins. (...) / Pour les établissements dont le chiffre d'affaires au mètre carré est inférieur à 3 000 €, le taux de cette taxe est de 5,74 % au mètre carré de surface définie au troisième alinéa. Pour les établissements dont le chiffre d'affaires au mètre carré est supérieur à 12 000 €, le taux est fixé à 34,12 %. (...) /

Lorsque le chiffre d'affaires au mètre carré est compris entre 3 000 et 12 000 €, le taux de la taxe est déterminé par la formule suivante : $5,74\% + [0,00315 \times (CA / S - 3 000)]\%$, dans laquelle CA désigne le chiffre d'affaires annuel hors taxe de l'établissement assujetti, exprimé en euros, et S désigne la surface des locaux imposables, exprimée en mètres carrés. (...) / Les dispositions prévues à l'article L. 651-5 du code de la sécurité sociale sont applicables pour la détermination du chiffre d'affaires imposable ".

6. Il résulte de ces dispositions que le chiffre d'affaires à prendre en compte pour déterminer le taux de la taxe sur les surfaces commerciales dont est redevable, à raison de ses surfaces de vente, un établissement exerçant une activité de vente au détail est celui correspondant à l'ensemble des ventes au détail en l'état que cet établissement réalise annuellement, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que ces ventes sont ou non réalisées dans des locaux dont la surface est prise en compte dans l'assiette de la taxe. Sont notamment incluses dans ce chiffre d'affaires les ventes relatives à des marchandises vendues par cet établissement sur internet et dont le client prend livraison dans un espace dédié du magasin, alors même que les surfaces de cet espace de livraison ne seraient pas prises en compte dans l'assiette de la taxe.

7. La fédération des entreprises du commerce et de la distribution, qui doit être regardée comme critiquant les 8^{ème} à 17^{ème} alinéas de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972, applicables au présent litige et qui n'ont pas été déclarés conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, soutient que ces dispositions méconnaissent les principes constitutionnels d'égalité devant l'impôt et d'égalité devant les charges publiques, garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, en ce qu'elles prévoient la prise en compte, dans le chiffre d'affaires retenu pour déterminer le taux de la taxe, du produit de ventes qui ne sont pas réalisées dans les locaux dont la surface est elle-même comprise dans l'assiette de la taxe, en particulier celles, réalisées sur internet, de

marchandises dont le client prend livraison dans un lieu dédié de l'établissement ne constituant pas lui-même une surface de vente au sens de cette loi.

8. 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 ". Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le 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. Selon 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 ". En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

9. En premier lieu, la fédération des entreprises du commerce et de la distribution soutient que les dispositions contestées créent, entre les entreprises dont l'activité consiste exclusivement à exploiter des entrepôts dédiés au commerce en ligne, sans disposer de surfaces de vente, et celles exploitant des commerces qui, en sus de leur activité de vente en magasin, exercent une activité de vente sur internet de marchandises dont le client vient prendre livraison dans une annexe de l'établissement dédiée à cette fin, une différence de traitement fiscal non justifiée par une différence de situation ou par un motif d'intérêt général. Toutefois ces deux types d'entreprises, dont l'une seulement exerce une activité de vente de détail au moyen de surfaces de vente et se trouve, à ce titre, soumise à la taxe sur les surfaces commerciales, sont dans des situations objectivement différentes au regard des dispositions en cause, qui déterminent le taux de la taxe sur les surfaces commerciales. La différence de traitement qui leur est applicable est en rapport avec l'objet

des dispositions en cause.

10. En deuxième lieu, la fédération requérante soutient que ces dispositions créent une différence de traitement non justifiée entre les entreprises exerçant exclusivement une activité de vente au détail en magasin et celles qui exercent, en plus de celle-ci, au sein du même établissement, une activité de vente sur internet de marchandises dont le client vient prendre livraison dans une annexe de l'établissement dédiée à cette fin. Toutefois, ces deux catégories d'entreprises, dont l'une fait le choix de recourir, au sein du même établissement et au moyen des mêmes équipements, à un mode alternatif de distribution de ses marchandises susceptibles d'accroître le volume de ses ventes, se trouvent également, au regard de l'objet de la taxe sur les surfaces commerciales, dans une situation différente justifiant une différence de traitement fiscal.

11. En troisième lieu, pour la mise en oeuvre de la loi du 13 juillet 1972, l'établissement s'entend de l'unité locale où s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise et, lorsque plusieurs locaux d'une même entreprise sont groupés en un même lieu géographique, ils constituent un seul établissement, la circonstance que les différents bâtiments utilisés pour les besoins de l'activité soient enregistrés sous des numéros distincts au répertoire SIRET étant dépourvue d'incidence à cet égard. Il en résulte que la fédération requérante n'est pas fondée à soutenir que les dispositions législatives contestées institueraient une différence de traitement fiscal entre les entreprises exploitant des commerces qui, en sus de leur activité de vente en magasin, exercent une activité de vente sur internet de marchandises dont le client vient prendre livraison dans une annexe de l'établissement dédiée à cette fin, selon que ces locaux annexes ont ou non fait l'objet d'un enregistrement en tant qu'établissement secondaire.

12. En dernier lieu, il résulte des dispositions de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 que les établissements de vente au détail ne sont assujettis à

la taxe sur les surfaces commerciales qu'à raison des espaces affectés à la circulation de la clientèle pour effectuer ses achats, de ceux affectés à l'exposition des marchandises proposées à la vente, à leur paiement, et de ceux affectés à la circulation du personnel pour présenter les marchandises à la vente et selon un taux qui varie, en fonction croissante du chiffre d'affaires par mètre carré de surface commerciale, de 5,74 euros à 34,12 euros par mètre carré. Il s'en déduit que, contrairement à ce que soutient la fédération requérante, le législateur a établi la taxe dans le respect des capacités contributives des établissements concernés sans entraîner, même en incluant les ventes réalisées par internet dans le chiffre d'affaires retenu pour déterminer le taux de la taxe, de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

13. Il résulte de tout ce qui précède que la question prioritaire de constitutionnalité, qui n'est pas nouvelle, ne peut être regardée comme présentant un caractère sérieux. Par suite, il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel.

Sur les autres moyens de la requête :

14. En premier lieu, il résulte de ce qu'il est dit au point 6 que, contrairement à ce que soutient la fédération requérante, les commentaires contestés ne méconnaissent pas la portée des dispositions de la loi du 13 juillet 1972 qu'ils ont pour objet d'interpréter en indiquant que le chiffre d'affaires à retenir pour déterminer le taux de la taxe sur les surfaces commerciales à laquelle est assujéti un établissement exerçant une activité de vente au détail est le produit de la totalité des ventes au détail que cet établissement réalise annuellement, que ces ventes aient ou non été réalisées dans des locaux dont la surface entre dans l'assiette de cette taxe.

15. En second lieu, compte tenu de ce qui a été dit aux points 9 à 11, ne peut qu'être écarté le moyen tiré de ce que les commentaires attaqués seraient illégaux pour réitérer une règle législative instituant une

différence de traitement, contraire aux stipulations combinées des articles 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 1er du protocole additionnel à cette convention, entre les entreprises exploitant des commerces qui, en sus de leur activité de vente en magasin, exercent une activité de vente sur internet de marchandises dont le client vient prendre livraison dans une annexe de l'établissement dédiée à cette fin et, d'une part, les entreprises exerçant exclusivement une activité de vente au détail en magasin, d'autre part, celles dont l'activité consiste exclusivement à exploiter des entrepôts dédiés au commerce en ligne, sans disposer de surfaces de vente, et entre les entreprises exerçant à la fois une activité de vente en magasin et une activité de vente en ligne, selon que la livraison des marchandises achetées sur internet intervient dans des locaux enregistrés ou non comme établissement secondaire.

16. Il résulte de tout ce qui précède que la requête de la fédération des entreprises du commerce et de la distribution doit être rejetée, y compris ses conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par la fédération des entreprises du commerce et de la distribution.

Article 2 : La requête de la fédération des entreprises du commerce et de la distribution est rejetée.

Article 3 : La présente décision sera notifiée à la fédération des entreprises du commerce et de la distribution et au ministre de l'action et des comptes publics.

Copie en sera adressée au Conseil constitutionnel et au Premier ministre.

Voir aussi

<http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/analyse/2020-03-10/436879>

(<http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/analyse/2020-03-10/436879>)