


TASCOM : quand le pouvoir réglementaire excède sa compétence en matière fiscale

Lire les commentaires de :

Messaoud Saoudi

Note

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 14LY01070 – SAS Garage de la Poste – 15 décembre 2016 – C+ 

INDEX

Mots-clés

TASCOM, Réduction du taux de taxe, Incompétence du pouvoir réglementaire

Rubriques

Fiscalité

Résumé Note universitaire

Résumé

- ¹ La cour administrative de Lyon écarte l'application du décret du 26 janvier 1995* (dans sa rédaction en vigueur au moment des faits) fixant la réduction des taux de la taxe sur les surfaces commerciales pour les professions dont l'exercice requiert des surfaces de vente anormalement élevées, dès lors qu'il a introduit une condition supplémentaire non prévue par la loi, et qu'ainsi, le pouvoir réglementaire a excédé sa compétence.
- ² La SAS Garage de la Poste, qui exerce une activité de négoce et de réparation de véhicules automobiles, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à la suite de laquelle l'administration fiscale a estimé qu'elle était redevable de la taxe sur les surfaces commerciales au titre de l'année 2010. Elle lui a en conséquence notifié des rappels de taxes sur les surfaces commerciales ainsi que les pénalités correspondantes.
- ³ La société requérante revendiquait le bénéfice de la réduction prévue en faveur des commerces qui requièrent des « surfaces de vente anormalement élevées », ainsi que le prévoit le 17^{ème} alinéa de l'article 3 de la loi 13 juillet 1972 (1). Cette disposition avait toutefois renvoyé au pouvoir réglementaire le soin de fixer le montant des réductions de taux applicables en matière de taxe sur les surfaces commerciales ainsi que de déterminer les professions dont l'activité requiert des surfaces de vente anormalement élevées auxquelles ces réductions seront applicables. La difficulté est que le décret du 26 janvier 1995 a introduit une condition supplémentaire pour bénéficier de la réduction de taux, à savoir que l'activité de vente des marchandises soit exercée à titre exclusif (2). La Cour juge que ce faisant (3), le pouvoir réglementaire, qui ne s'est pas borné, ainsi que l'y autorisait seulement le dix-septième alinéa de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972, à préciser les conditions d'application de la loi fiscale, en a restreint le champ d'application. Qu'il a ainsi modifié une règle relative à l'assiette de l'impôt sans y être spécialement habilité par le législateur et a, par suite, excédé sa compétence. Elle écarte donc la disposition du décret dont l'illégalité était invoquée par voie d'exception et considère qu'en l'absence de dispositions réglementaires d'application de la loi, qui étaient nécessaires en l'espèce, la société requérante, à supposer même qu'elle puisse être regardée comme se livrant à la vente exclusive ou à titre principal des marchandises énumérées par ces dispositions, ne peut pas se prévaloir du bénéfice de la réduction du taux qu'elle revendiquait.

⁴ * décret du 26 janvier 1995 modifié en 2014 : la notion de « vente exclusive » ayant été remplacée par celle de « vente à titre principal »

⁵ (1) Article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 2013, 17ème alinéa : "Un décret prévoira, par rapport aux taux ci-dessus, des réductions pour les professions dont l'exercice requiert des superficies de vente anormalement élevées ou, en fonction de leur chiffre d'affaires au mètre carré, pour les établissements dont la surface des locaux de vente destinés à la vente au détail est comprise entre 400 et 600 mètres carrés. Le montant de la taxe est majoré de 30% 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 € par mètre carré."

⁶ (2) Art. 3 du décret n° 95-85 du 26 janvier 1995 : "A.-La réduction de taux prévue au dix-septième alinéa de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 susvisée en faveur des professions dont l'exercice requiert des superficies de vente anormalement élevées est fixée à 30 p. 100 en ce qui concerne la vente exclusive des marchandises énumérées ci-après : - meubles meublants / - véhicules automobiles ; -machinismes agricoles ; /-matériaux de construction."

⁷ (3) à l'inverse d'autres cours pour qui il n'y a pas d'illégalité du décret : voir [CAA Nantes, 31 mars 2016, 14NT02504](#), pt. 3

Note universitaire

Note

Messaoud Saoudi

Maître de conférences en droit public à l'Université Lumière Lyon 2

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6315](https://doi.org/10.35562/alyoda.6315)

¹ *La Cour administrative d'appel de Lyon dans son arrêt du 15 décembre 2016 rappelle le principe de l'assujettissement à la taxe sur les surfaces commerciales (Tascom) et vient préciser l'application de la loi fiscale au sens de l'article 34 alinéa 5 de la Constitution du 4 octobre 1958. Cette disposition constitutionnelle connaît toutefois une interprétation jurisprudentielle divergente avec le risque de porter atteinte au principe de sécurité juridique.*

² L'appel devant la Cour vise le jugement du 4 mars 2014 du tribunal administratif de Lyon qui a rejeté la requête de l'entreprise SAS Garage de la Poste qui demandait sa décharge de la taxe sur les surfaces commerciales (Tascom) au titre de l'année 2010 ainsi que des pénalités correspondantes réclamées par l'administration fiscale. La SAS Garage de la Poste conteste d'une part son assujettissement à la Tascom en faisant valoir que sa surface commerciale est inférieure à celle exigée par la loi (400 mètres carrés), et, d'autre part, fait valoir, en tant qu'entreprise exerçant une activité de vente de véhicules automobiles, son droit à bénéficier d'une réduction du taux de 30% sur la Tascom. Il ressort à la lecture de l'arrêt que non seulement l'entreprise est bien assujettie à la Tascom créée par la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés mais aussi qu'elle ne peut bénéficier de l'abattement précisé par le décret n° 95-85 du 26 janvier 1995 relatif à la taxe sur les surfaces commerciales pris pour son application ; le pouvoir réglementaire a en effet excédé sa compétence en ajoutant une condition ayant pour effet de restreindre le champ d'application de la loi, condition non prévue par le législateur. Mais d'autres juges, notamment le juge de la Cour d'appel de Nantes du 31 mai 2016 n'a pas retenu ce moyen d'illégalité ce qui soulève la question de la double interprétation possible des dispositions du décret de 1995 précité. Il paraît utile de distinguer la question de l'assujettissement légal à la Tascom de celle de son assiette opérée sous forme d'un abattement réglementaire.

I. L'assujettissement légal

3

Une des conditions de l'assujettissement à la Tascom est la surface de vente qui doit être égale ou supérieure à 400 mètres carrés. Une instruction fiscale du 6 avril 2016 vient rappeler que « la surface de vente des magasins de commerce de détail, prise en compte pour le calcul de la taxe, s'entend 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 et à leur paiement, ainsi que de ceux affectés à la circulation du personnel pour présenter les marchandises à la vente. Cette définition inclut aussi les espaces affectés au retrait des marchandises dès lors que le public peut y circuler librement ».

4

L'entreprise requérante contestait le calcul de la surface de vente opérée par l'administration fiscale car cette dernière incluait les bureaux que l'entreprise considère « fermés par des cloisons et créés au sein de ces halls, (espace) qui ne correspond pas à une zone affectée à la circulation de la clientèle pour effectuer ses achats ». Le juge relève toutefois que ces bureaux « sont affectés aux vendeurs afin de leur permettre de recevoir les clients et de définir avec eux les différentes caractéristiques du véhicule » et que par conséquent « ils doivent être regardés comme affectés à la circulation de la clientèle pour effectuer ses achats et à la circulation des vendeurs pour réaliser leurs ventes ».

5

Par ailleurs, l'aire de livraison des véhicules neufs qui ont été vendus « ne constitue pas un espace clos, séparé de manière permanente de la zone d'exposition des véhicules ; que cette zone n'est pas fermée à la clientèle qui vient y prendre livraison des véhicules neufs dont elle a fait préalablement l'acquisition ; qu'ainsi, même si cette zone ne participe pas directement à la promotion commerciale de la société, elle constitue un espace affecté à la circulation de la clientèle pour effectuer ses achats ». Il semble ainsi que le critère de « zone de libre circulation de la clientèle » ait été déterminant dans le raisonnement du juge pour qualifier cet espace de « surface de vente » devenant ainsi un élément constitutif de l'assiette de la Tascom. Une fois démontrée sa qualité de redevable, il s'agit de savoir si l'entreprise requérante peut bénéficier d'un abattement réglementaire.

II. L'abattement réglementaire

6

Le 17ème alinéa de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1973, dispose qu'« un décret prévoira, par rapport aux taux ci-dessus, des réductions pour les professions dont l'exercice requiert des superficies de vente anormalement élevées [...] ». L'article 3 du décret n° 95-85 du 26 janvier 1995 dispose : "A.-La réduction de taux prévue au dix-septième alinéa de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 susvisée en faveur des professions dont l'exercice requiert des superficies de vente anormalement élevées est fixée à 30 p. 100 en ce qui concerne

la vente exclusive des marchandises énumérées ci- après : – meubles meublants / – véhicules automobiles ; -machinismes agricoles ; - matériaux de construction.". L'entreprise requérante invoque, dans le cadre d'un recours par voie d'exception, le bénéfice de la réduction du taux prévue par cette disposition réglementaire considérant que son activité de vente de véhicules automobiles constitue son active exclusive. Le juge écarte ce moyen en soulevant qu'une telle disposition contenant une condition supplémentaire non prévue par la loi ne relève pas du pouvoir réglementaire qui a dans le cas d'espèce excédé sa compétence. Etant jugée illégale, cette disposition ne peut être invoquée par le requérant. A l'appui de son raisonnement, le juge rappelle les dispositions constitutionnelles des articles 34 et 37.

⁷ L'article 34 alinéa 5 de la Constitution de 1958 semble faire une distinction entre les règles relatives aux impositions qui relèvent de la compétence du pouvoir législatif (assiette, taux et modalités de recouvrement des impôts et taxes) et celles qui ne se rapportent pas aux règles d'imposition qui relèvent quant à elles du pouvoir réglementaire (règles d'organisation de l'administration et de la procédure contentieuse fiscales) . L'autorité réglementaire au sens de l'article 37 alinéa 1 de la Constitution paraît disposer d'un large pouvoir pour édicter les mesures d'application nécessaires à la mise en œuvre de ces règles. Cette répartition entre le domaine de la loi et celui du règlement est des plus souple si ce n'est des plus floue à l'observation des pratiques gouvernementales et parlementaires. Le juge constitutionnel développe par ailleurs une jurisprudence assez nuancée sur ce point (Décision n° 80-126 DC du 30 décembre 1980) notamment en matière de règles d'assiette (Décision n° 90-283 DC du 8 janvier 1991) . Dans le cas d'espèce, on peut considérer que la loi du 13 juillet 1972 est une habilitation législative tacite invitant le gouvernement à prendre des mesures relevant normalement du législateur (taux de réduction). Le lien entre règles de fond et règles de procédure paraît ténu. On peut l'illustrer avec l'exemple bien connu du régime de la TVA où les nombreux décrets adoptés semblent avoir un caractère déterminant pour établir l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement de ce principal impôt d'Etat. La décision du Conseil constitutionnel *SNC Kimberley Clark* relative aux règles de déductibilité de la TVA en est un exemple (Décision n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010).

⁸ La pratique jurisprudentielle administrative révèle parfois aussi une interprétation souple des articles 34 et 37 de la Constitution. Le juge d'appel de Nantes dans son arrêt du 31 mai 2016 précité relève, dans son troisième considérant, «qu'il résulte des termes mêmes des dispositions précitées que le législateur a renvoyé à un décret le soin de déterminer les professions dont l'activité requiert des surfaces anormalement élevées ; qu'en limitant la réduction de 30 % du taux de la taxe sur les surfaces commerciales aux activités de vente

exclusive de certaines marchandises, et notamment de meubles meublants et de matériaux de construction, les dispositions du A de l'article 3 du décret du 6 janvier 1995 *n'ont pas ajouté une condition ne ressortissant pas au pouvoir réglementaire* ».

9

Le décret n° 2014-523 du 22 mai 2014 de 2014 a, en son article premier, substitué la notion de « vente exclusive des marchandises » prévue au dix-huitième alinéa de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 par celle de « vente à titre principal ». Cette nouvelle qualification détermine le taux de réduction de 30% de la Tascom pour les véhicules automobiles. Cette nouvelle rédaction du décret du 26 janvier 1995 précité vient quelque peu clarifier la portée du pouvoir réglementaire et peut être ainsi conforter le principe de sécurité juridique qui doit demeurer au fondement des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable.