


La cotisation minimale à l'épreuve du droit communautaire

La CJCE a été saisie, le 9 janvier 2004, d'un recours portant sur la compatibilité avec la 6^e directive TVA d'une taxe italienne assise sur l'activité productive. Selon les conclusions de l'avocat général, M. Jacobs, rendues le 17 mars 2005 sur ce recours (1), cette taxe serait incompatible avec le droit communautaire. Cette position soulève des interrogations sur la conformité de la cotisation minimale de taxe professionnelle assise sur la valeur ajoutée avec le droit communautaire.


Hervé ZAPP et Betty TOULEMONT,
avocats associés,
Société PDGB.

→ Rappel du contexte de l'affaire Banca popolare di Cremona

Le 15 décembre 1997, l'Italie a instauré l'*Imposta Regionale sulle Attività Produttive* (IRAP), une taxe assise sur la valeur nette de production calculée à partir de la valeur d'activité après déduction des coûts de production, hormis les frais de personnel et les charges financières. Cette taxe, dont le taux est susceptible de varier entre 3,25 % et 5,25 %, frappe l'ensemble des opérateurs économiques, y compris l'État italien et ses administrations publiques. En 1999, la *Banca Popolare di Cremona* a demandé le remboursement des sommes payées au titre de l'IRAP en soutenant que cette taxe était illégale car incompatible avec l'article 33 de la 6^e directive du 17 mai 1977. La *Commissione Tributaria Provinciale* (Tribunal fiscal régional) a ainsi eu à examiner l'argument selon lequel cette taxe frappant la valeur ajoutée serait interdite par ce texte. En effet, l'article 33 de la 6^e directive, afin de ne pas risquer de porter atteinte à la neutralité de la TVA, interdit aux États membres de créer ou de maintenir une taxe équivalente. Ce tribunal a alors préféré effectuer une demande d'avis auprès de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE). C'est dans ce contexte que l'avo-

cat général de la CJCE a été amené à rendre ses conclusions.

Celui-ci a alors examiné la régularité de ce prélèvement au regard des critères qui avaient été dégagés par la jurisprudence antérieure portant sur l'interprétation de l'article 33 de la 6^e directive.

Selon une jurisprudence désormais bien établie, une taxe nouvelle pourrait être déclarée incompatible avec la 6^e directive si la taxe s'applique de manière générale aux biens ou aux services, si elle est proportionnelle au prix de ces biens et de ces services, quel que soit le nombre de transactions effectuées, si elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution et, enfin, si elle s'applique sur la valeur ajoutée des biens et services en question.

Dans ses conclusions, l'avocat général a alors constaté que la taxe frappait l'ensemble des opérateurs économiques et non seulement certaines catégories spécifiques d'opérations économiques ou de contribuables. Il en a conclu que le critère d'application générale était rempli. Il s'est ensuite penché sur la question de savoir si la taxe frappait la valeur ajoutée. En l'espèce, l'IRAP est assise sur le différentiel entre la production et les coûts de production (quelques coûts étant exclus du calcul). Elle se distinguerait ainsi de la TVA qui est perçue



Concl. avocat général M. Jacobs,
17 mars 2005.

POUR EN SAVOIR PLUS :
Instr. 22 nov. 1999, BOI 6 E-9-99 ;
Instr. 8 nov. 1996, BOI 6 E-6-96.

→ REPÈRE :
Lamy fiscal 2005,
§ 3921.

(1) Concl. avocat général M. Jacobs, 17 mars 2005.

sur la valeur totale de chaque fourniture ou prestation taxable, son montant étant réduit de celui de la taxe payée en aval. Toutefois, l'avocat général a considéré que, si le droit à déduction était l'expression du principe de neutralité de la TVA, il n'en demeurerait pas moins que l'IRAP avait un résultat économique identique. Il n'a pu que constater que ce deuxième critère était lui aussi rempli.

La question de déterminer si la taxe était perçue à chaque étape du processus de production n'a pas soulevé de difficulté, compte tenu de la généralité du champ d'application de la taxe qui frappe les opérateurs économiques à n'importe quelle étape du processus de production. Le troisième critère étant rempli, il restait à examiner le critère du caractère proportionnel au prix des biens et des services.

Le système de la TVA exige que le montant de la taxe soit une proportion du prix facturé de chaque bien ou prestation de service. Or, l'IRAP dont le montant est global, ne peut être regardée comme strictement proportionnelle au prix de chaque bien ou service. Toutefois, cette différence n'a pas été jugée pertinente pour l'appréciation dès lors que M. Jacobs a relevé qu'il pouvait être démontré que la charge économique de cet impôt était nécessairement répercutée sur les opérateurs économiques en aval, si bien que seul le consommateur final supportait économiquement le poids de toutes les IRAP accumulées tout au long du processus de production. Ce dernier critère étant lui aussi rempli, l'avocat général a conclu sa démonstration sur un constat d'incompatibilité de l'IRAP avec la 6^e directive. Si ces conclusions audacieuses, mais dans la continuité de la jurisprudence de la CJCE, étaient suivies par la Cour, elles pourraient entraîner, en France, une vague de contestation de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée.

→ La cotisation minimale à l'épreuve du droit communautaire

Créée par la loi de finances pour 1996 (2), la cotisation minimale s'analyse

comme un supplément d'imposition de taxe professionnelle. Elle frappe ainsi les entreprises dont l'imposition sur les bases classiques (valeur locative des immobilisations) est inférieure à un pourcentage de leur valeur ajoutée dès que leur chiffre d'affaires est supérieur à 7 600 000 €. Initialement fixé à 0,35 % de la valeur ajoutée pour les années 1996 à 1998, le taux de la cotisation minimale a été augmenté progressivement pour atteindre 1,5 % en 2001. La valeur ajoutée servant de base à cette taxe est définie comme l'excédent hors taxe de la production sur les consommations de biens et services en provenance de tiers (3).

Ces caractéristiques révèlent, de manière évidente, des similitudes entre l'IRAP, examinée par l'avocat général de la CJCE, et la cotisation minimale.

En effet, la cotisation minimale est susceptible de frapper chaque opérateur économique à chaque étape du processus de production car elle s'applique aux opérateurs imposables à la taxe professionnelle. À cet égard, il convient de rappeler que la taxe professionnelle est due par les personnes physiques ou morales qui exercent en France, à titre habituel, une activité professionnelle non salariée. En ce sens, elle est donc proche de l'IRAP qui est mise à la charge des opérateurs exerçant habituellement une activité organisée de façon autonome, destinée à la production ou à l'échange de biens ou de services.

Le mode de calcul de la cotisation minimale est, dans ses grandes lignes, proche de celui de l'IRAP car toutes deux appréhendent les résultats d'exploitation, déduction faite des productions (hormis les frais de personnel ou les charges financières). Par analogie, le critère de taxation de la valeur ajoutée pourrait ainsi être rempli, si la CJCE suit le raisonnement développé par son avocat général.

Enfin, la cotisation minimale frappe la valeur ajoutée à un taux de 1,5 %, à chaque étape de la production de biens ou de services si bien qu'il est possible de considérer que, à l'instar de l'IRAP, quoique ne présentant pas la même neutralité fiscale que la TVA elle-même, elle est bien répercutée sur le consumma-

teur final. De là, il n'y a qu'un pas à franchir pour conclure à l'incompatibilité de la cotisation minimale elle-même avec la 6^e directive communautaire.

Si cette conclusion semble, en l'état, plutôt hâtive, nul doute qu'il faille rester attentif à l'arrêt qui sera rendu par la CJCE dans l'affaire *Banca popolare di Cremona* et pousser plus loin l'analyse du mécanisme de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée.

Cette affaire soulève, en tout état de cause, des interrogations sur la pérennité de la réforme de la taxe professionnelle telle qu'elle est aujourd'hui envisagée.

Il convient à ce stade de rappeler que le rapport rendu par la « Commission Fouquet » le 21 décembre 2004 sur la réforme de la taxe professionnelle concluait en faveur d'une refonte du mécanisme de la taxe professionnelle. L'une des voies envisagées à l'époque consistait dans l'instauration d'une taxe en tout ou partie assise sur la valeur ajoutée.

Cette « nouvelle taxe professionnelle » inspirée des propositions de la « Commission Fouquet » présenterait trop de ressemblances avec l'IRAP pour ne pas susciter d'interrogations sur son avenir. En effet, si la CJCE suit le raisonnement développé par son avocat général dans l'affaire *Banca popolare di Cremona*, elle pourrait être amenée à conclure à l'incompatibilité de cette taxe professionnelle réformée avec le droit communautaire.

COMMENTAIRE

Si la CJCE suit le raisonnement développé par son avocat général dans le cadre de l'affaire *Banca popolare di Cremona*, les redevables assujettis en France à la cotisation minimale pourraient exercer des recours afin de faire constater l'incompatibilité de ce prélèvement avec le droit communautaire et de réclamer le remboursement de cette taxe. Une telle décision serait susceptible de remettre en cause le projet de texte actuellement en préparation portant réforme de la taxe professionnelle.

(2) L. n° 95-1346, 30 déc. 1995, art. 17.

(3) CGI, art. 1647 E.