



Droit fiscal n° 14, 8 Avril 2010, comm. 261

## **Cotisation minimale en fonction de la valeur ajoutée (CGI, art. 1467 E) : la cotisation de référence ne doit pas être majorée de l'abattement transitoire sur les salaires (CGI, art. 1467 bis)**

**Commentaire par Maxime Buchet  
avocat à la cour, Melot & Buchet Avocats**

### **Taxe professionnelle**

#### Sommaire

**L'abattement transitoire sur la fraction imposable des salaires et rémunérations incluses dans la base d'imposition à la taxe professionnelle (CGI, art. 1467 bis) ne constitue ni une exonération temporaire appliquée à l'entreprise, ni un abattement ou une exonération permanente accordée à l'entreprise sur délibération des collectivités locales au sens du III de l'article 1647 E du CGI. Par conséquent, elle ne peut pas être ajoutée à la cotisation de référence servant au calcul de la cotisation minimale.**

CE, 9e et 10e ss-sect., 2 févr. 2010, n° 307586, SARL Francodim, concl. C. Legras, note M. Buchet : JurisData n° 2010-081614

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SARL Francodim, qui exerce à Halluin (Nord) une activité de négoce de meubles, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité en 2003, à l'issue de laquelle l'administration fiscale lui a assigné des suppléments de taxe professionnelle au titre de la cotisation minimale à cette taxe en fonction de la valeur ajoutée s'élevant respectivement à 11 684 euros, 57 245 euros et 50 897 euros pour les années 2000, 2001 et 2002 ; que la SARL Francodim a contesté ces suppléments d'impôt en soutenant notamment, sur le fondement des dispositions du III de l'article 1647 E du Code général des impôts, que l'Administration n'était pas fondée à remettre en cause, pour l'application de la cotisation minimale à la taxe professionnelle, le bénéfice des abattements prévus à titre transitoire sur le montant des salaires à prendre en compte dans l'assiette de la taxe professionnelle au titre des années 1999 à 2002 par les dispositions de l'article 1467 *bis* du même code ; que la société requérante se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 9 mai 2007 par lequel la cour administrative d'appel de Douai a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 12 juin 2006 du tribunal administratif de Lille rejetant sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires de taxe professionnelle auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2000, 2001 et 2002 ;

o Considérant qu'aux termes de l'article 1647 E du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : « I. La cotisation de taxe professionnelle des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 millions de francs est au moins égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie au II de l'article 1647 B *sexies*. Le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée à prendre en compte sont ceux de l'exercice de douze mois clos pendant l'année d'imposition ou, à défaut d'un tel exercice, ceux de l'année d'imposition. Par exception, le taux visé au premier alinéa est fixé à 1 % au titre de 1999 et à 1,2 % au titre de 2000. II. Le supplément d'imposition, défini par différence entre la cotisation résultant des dispositions du I et la cotisation de taxe professionnelle déterminée selon les règles définies au III, est une recette du budget général de l'État. III. Pour l'application du II, la cotisation de

taxe professionnelle est déterminée conformément aux dispositions du I *bis* de l'article 1647 B *sexies*. Elle est majorée du montant de cotisation prévu à l'article 1647 D. Elle est également augmentée du montant de cotisation correspondant aux exonérations temporaires appliquées à l'entreprise ainsi que de celui correspondant aux abattements et exonérations permanents accordés à l'entreprise sur délibération des collectivités locales (...) » ; qu'aux termes de l'article 44 de la loi de finances pour 1999, codifié sous l'article 1467 *bis* du Code général des impôts applicable aux années d'imposition en litige : « Pour les impositions établies au titre de 1999 à 2002, la fraction imposable des salaires et rémunérations visés au *b* du 1° de l'article 1467 est réduite, par redevable et par commune, de : *a.* 100 000 F (15 245 euros) au titre de 1999 ; *b.* 300 000 F (45 735 euros) au titre de 2000 ; *c.* 1 000 000 F (152 449 euros) au titre de 2001 ; *d.* et 914 694 euros au titre de 2002 » ;

o Considérant qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 1467 *bis* du Code général des impôts que les réductions de la fraction imposable des salaires et rémunérations visés au *b* du 1° de l'article 1467, pratiquées à titre transitoire sur le montant des salaires à prendre en compte dans l'assiette de la taxe professionnelle dans la perspective de la suppression définitive de la part salariale dans l'assiette de cette taxe, constituaient des abattements applicables de plein droit à l'ensemble des redevables de cette taxe ; qu'il suit de là que cette réfaction de la base imposable à la taxe professionnelle, qui ne peut être regardée ni comme une exonération temporaire appliquée à l'entreprise, ni comme un abattement ou une exonération permanente accordée à l'entreprise sur délibération des collectivités locales, au sens des dispositions précitées du III de l'article 1647 E du Code général des impôts, n'avait pas à être prise en compte pour la détermination de la cotisation de taxe professionnelle prévue par ces mêmes dispositions qui vient en déduction, pour le calcul de l'imposition supplémentaire, de la cotisation minimale de taxe professionnelle résultant de l'application du pourcentage mentionné au I de ce même article au montant de la valeur ajoutée produite par l'entreprise redevable de cette taxe ; que par suite, en conférant cette portée à l'abattement prévu, pour les années d'impositions en litige, par l'article 1647 *bis* du Code général des impôts et en jugeant, par un arrêt suffisamment motivé, que la SARL Francodim n'était pas fondée à soutenir que c'est à tort que cette mesure d'allègement transitoire n'a pas été prise en compte pour la détermination de la cotisation minimale de taxe professionnelle mise à sa charge au titre des années d'imposition en litige, la cour administrative d'appel de Douai n'a pas commis d'erreur de droit ;

(...)

## Conclusions

**1** - La question de droit inédite posée par l'affaire qui vient d'être appelée ne présente qu'un intérêt historique. Elle vous rappellera qu'il ne faut pas confondre cotisation minimum et cotisation minimale de taxe professionnelle et vous conduira à réfléchir sur la différence entre un abattement transitoire et une exonération temporaire...

La mise en extinction de la part salariale de l'assiette de la taxe professionnelle a été organisée sous la forme d'un abattement annuel sur la fraction imposable des salaires et rémunérations, applicable une seule fois par redevable et par commune et dont le montant, fixé à 100 000 F en 1999, atteignait 6 MF en 2002. À compter de 2003, les salaires n'entraient plus dans la base d'imposition à la taxe professionnelle et le mécanisme d'abattement transitoire, applicable à toutes les entreprises et codifié à l'article 1467 *bis* du CGI, a disparu.

Le présent litige pose la question de savoir si les abattements ou exonérations accordés à titre temporaire ou permanent, qui sont pris en compte pour limiter la contribution demandée aux entreprises qui entrent dans le champ du mécanisme de cotisation minimale de taxe professionnelle inscrit à l'article 1647 E du CGI, incluent ou non l'abattement transitoire et général mis en place entre 1999 et 2002.

La SARL Francodim exerce à Halluin, dans le Nord, une activité de négoce de meubles. À la suite de la vérification de comptabilité dont elle a fait l'objet, suivie d'un contrôle sur pièces, l'Administration lui a notifié des rehaussements au titre de la cotisation minimale de taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée pour les années 2000, 2001 et 2002. Les cotisations supplémentaires qui lui ont été réclamées au titre de ces trois années s'élevaient respectivement à 11 684 EUR , 57 245 EUR et 50 897 EUR . La société a contesté ces redressements en faisant valoir, notamment, qu'il fallait assimiler à une exonération temporaire appliquée à l'entreprise l'abattement sur la fraction imposable des salaires mis en oeuvre entre 1999 et 2002.

Après le rejet de sa réclamation, la SARL Francodim a saisi le tribunal administratif de Lille, qui a rejeté sa demande par un jugement du 12 juin 2006. Elle se pourvoit désormais en cassation contre l'arrêt du 9 mai 2007 par lequel la cour administrative d'appel de Douai a confirmé ce jugement.

**2** - Sa requête articule un unique moyen : elle soutient que la cour a commis une erreur de droit et insuffisamment motivé sa décision en jugeant que les réductions de bases imposables à la taxe

professionnelle prévues par les dispositions de l'article 1467 *bis* du CGI constituaient des abattements transitoires applicables entre 1999 et 2002 et non une exonération ou un abattement accordé à titre temporaire ou permanent à l'entreprise au sens des dispositions du III de l'article 1647 E du même code.

Ce dernier article est relatif à la cotisation minimum de taxe professionnelle. Son I indique que les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice de douze mois clos pendant l'année d'imposition, ou, à défaut, au cours de l'année civile d'imposition, est supérieur à 7,6 M EUR - 50 MF à l'époque des impositions en litige - sont assujetties, au lieu de leur principal établissement, à une cotisation minimum égale à 1,5 % de la valeur ajoutée qu'elles ont produite au cours de la même période. Le taux était de 1,2 % pour les années en litige. Cette valeur ajoutée est déterminée suivant les règles fixées pour le calcul du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée de l'article 1647 B *sexies*. Dans le cas où la cotisation de taxe professionnelle est inférieure à la cotisation minimum, l'entreprise est redevable d'un supplément d'imposition égal à la différence entre ces deux cotisations, qui est perçu par l'État.

Le III de l'article 1647 E précise comment est déterminée la cotisation de taxe professionnelle à comparer à la cotisation minimum : il s'agit de la somme des cotisations mises en recouvrement au titre de chaque établissement de l'entreprise, y compris la cotisation de péréquation et les taxes spéciales d'équipement, mais à l'exclusion des taxes pour frais de chambres de commerce ou de métiers, majorée du montant des cotisations théoriques correspondant aux exonérations temporaires appliquées à l'entreprise et aux abattements et exonérations permanents accordés à l'entreprise sur délibération des collectivités locales. Seuls les dégrèvements octroyés en sont déduits.

La cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée de l'article 1647 E du CGI est ainsi calculée au niveau de l'ensemble de l'entreprise ; elle ne doit donc pas être confondue avec la « *cotisation minimum* » prévue à l'article 1647 D du même code, qui s'applique uniquement, le cas échéant, au lieu du principal établissement, et qui consiste à substituer à la base de cet établissement, calculée selon les règles de droit commun, une base minimum fixée par commune lorsque celle-ci est supérieure à la base de droit commun. La base minimum de la commune est fonction d'une base de taxe d'habitation de référence.

Les dispositions relatives à la cotisation minimale de l'article 1647 E sont en quelque sorte l'envers du miroir du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée : un contribuable ne peut supporter ni plus ni moins qu'un certain pourcentage de la valeur ajoutée. Mais alors que l'article 1647 B *sexies* a donné lieu à une jurisprudence nourrie, vous n'avez été saisi d'aucun litige relatif à l'application de l'article 1647 E.

Pour le calcul du supplément d'imposition le cas échéant dû au titre de cet article, la prise en compte des abattements et exonérations dont bénéficie l'entreprise, qui est au cœur du litige, est logique : ainsi que l'énonce l'instruction du 8 novembre 1996, 6 E-6-96, à son paragraphe 12, « la cotisation minimale ne doit pas avoir pour conséquence de reprendre les avantages permanents ou temporaires consentis à l'entreprise par l'État ou par les collectivités territoriales » (*Instr. 20 nov. 1996 : BOI 6 E-6-96, § 12 ; Dr. fisc. 1996, n° 50, instr. 11681*). Autrement dit, l'effet des mesures de réduction des cotisations ne doit pas être annulé par la cotisation minimale.

Selon la société Francodim, les abattements prévus à l'article 1467 *bis* pour les années 1999 à 2003 correspondant à la mise en extinction progressive de la part salariale de la taxe professionnelle doivent eux aussi être pris en compte pour augmenter le niveau de la cotisation de référence comparée à la cotisation minimale calculée en fonction de la valeur ajoutée. La cour a jugé l'inverse, au prix, selon la société requérante, d'une erreur de droit.

Les juges du fond ont en effet considéré que les réductions de la base imposable à la taxe professionnelle prévues par l'article 1467 *bis* constituent « des abattements pratiqués à titre transitoire de 1999 à 2002 et non (...) une exonération ou un abattement accordé à titre temporaire ou permanent à l'entreprise au sens des dispositions précitées du III de l'article 1647 E ».

**3** - Malgré les hésitations que l'on peut nourrir en première analyse, ces motifs nous paraissent faire une exacte application des dispositions de l'article 1647 E du CGI. Trois raisons peuvent être opposées à la société Francodim, qui prétend le contraire.

Premièrement, la lecture littérale du texte de l'article 1647 E du CGI que préconise en défense le ministre ne permet pas de regarder le mécanisme d'abattement ici en question comme entrant dans ses prévisions. Il ne s'agit à l'évidence pas d'un abattement ou d'une exonération accordé de manière permanente à l'entreprise sur délibération des collectivités locales. Restent les « *exonérations temporaires appliquées à l'entreprise* » : mais, à supposer même que vous fassiez l'effort de retenir une acception large du terme d'exonération, vous ne pourriez pas aller dans le sens de la société requérante. L'abattement ouvert à toutes les entreprises entre 1999 et 2002 n'a rien d'une exonération car il est général et non conditionnel. Or une exonération, comme le

terme même l'indique, correspond à une exception ouverte en faveur de certaines entreprises, soit du fait de leur activité, soit en raison de leur lieu d'implantation, soit pour accompagner la survenue d'un événement. L'abattement prévu à l'article 1467 *bis* n'était pas une exonération mais un mode de calcul de l'impôt correspondant au souhait de réduire la charge de la taxe professionnelle pour les entreprises et d'atténuer certains de ses effets économiques. Une modulation transitoire du taux en fonction de l'intensité des entreprises en main d'oeuvre aurait eu le même effet et là encore c'est le mode de calcul de l'impôt qui aurait été en cause et non un quelconque mécanisme d'exonération. L'abattement ici en litige correspond à un dispositif de lissage de la modification globale de l'assiette de la taxe professionnelle et ne peut donc être regardé comme une exonération appliquée à l'entreprise.

Au demeurant, deuxièmement, il serait absurde de prendre en compte cet abattement pour limiter ou annuler le supplément d'imposition dû par les grandes entreprises au titre de la cotisation minimale de taxe professionnelle alors que l'avantage permanent lié à la suppression de la part salariale de l'assiette de cette taxe ne pourrait l'être. À partir de 2003 en effet, le mécanisme d'abattement cédait la place à une exclusion pure et simple des salaires de l'assiette de la taxe. À suivre la société, la cotisation de référence calculée pour les besoins de l'article 1647 E aurait donc dû être augmentée du montant de l'abattement entre 1999 et 2002, mais cet avantage n'aurait pas perduré lorsque la modification de l'assiette de la taxe professionnelle aurait produit tous ses effets. Il existe donc bien une différence, qui n'est byzantine qu'en apparence, entre un abattement transitoire et un mécanisme de faveur temporaire - même si la taxe professionnelle, parangon de la complexité fiscale, connaît un mécanisme de réduction de base d'abord transitoire, puis temporaire et enfin maintenu de manière permanente : il s'agit de l'écrêtement des bases d'imposition mis en place en 1976 pour atténuer l'incidence du passage à la patente, qui fait l'objet des articles 1472 et 1472 A du CGI.

Si vous nous suivez, vous jugerez donc que l'article 1647 E du CGI permet à une entreprise de recalculer sa cotisation pour obtenir le montant qu'elle aurait dû acquitter en l'absence de toute mesure d'exonération ou de réduction temporaire conditionnelle dont elle peut bénéficier, mais que reste hors du champ de cet article un dispositif d'abattement général correspondant à la suppression progressive de la part salariale de la taxe professionnelle.

Il est vrai que, pour les entreprises concernées par la cotisation minimale de taxe professionnelle, l'avantage accordé entre 1999 et 2002 se trouve ce faisant atténué et que ce jeu de va-et-vient peut être perçu comme une malfaçon. Mais il nous semble que vous êtes tenus en l'espèce par la lettre de l'article 1647 E, qui ne prête guère à interprétation et n'appelle en ce sens de votre part aucun volontarisme fondé sur une référence à ses travaux préparatoires ni à l'objectif du législateur (V., exprimant votre choix de vous en tenir à une application stricte d'un texte clair, *CE, ass., 12 déc. 1952, Maire : Rec. CE 1952, p. 576. - CE, sect., 5 févr. 1976, Charlot : Rec. CE 1976, p. 72. - CE, ass., 28 mai 1972, Sieur Barrat et a. : Rec. CE 1972, p. 387*). Cette règle peut d'ailleurs conduire le juge à donner à la loi un sens qui n'est pas celui initialement voulu par le législateur, dès lors que ce sens résulte de la lettre du texte : il ne lui appartient pas de faire dire à la loi ce que son auteur voulait qu'elle dît, mais qu'il n'a pas su lui faire dire... À titre d'exemple, dans une affaire de section (*CE, sect., 27 oct. 1999, n° 188685, Cne de Houdan Lhemery : JurisData n° 1999-051124 ; JCP N 1999, n° 49, 1764, note J.-L. Bourgois ; Dr. administratif 1999, comm. 12317, note C. Maugué ; Constr. - Urb. 2000, comm. 21, note P. Cornille ; Collectivités - Intercommunalité 2000, comm. 101, note L. Erstein*), vous avez fait prévaloir la lettre de l'article L. 213-1 du Code de l'urbanisme en excluant du champ d'application du droit de préemption les adjudications forcées, alors qu'il résultait des travaux parlementaires que l'intention du législateur était de les y inclure. Vous avez fait application de ce même principe d'interprétation en matière fiscale dans votre décision *min. c/ Cne de Pantin (CE, 8e et 3e ss-sect., 18 oct. 2000, n° 209324, min. c/ Cne de Pantin : JurisData n° 2000-061356 ; Rec. CE 2000, p. 428 ; Dr. fisc. 2001, comm. 259, concl. G. Bachelier ; RJF 1/2001, n° 46, concl. G. Bachelier*).

En tout état de cause, et c'est notre troisième point, les travaux parlementaires ne donnent aucun argument décisif au soutien de la thèse de la société Francodim. Si le rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale exprime une inquiétude devant la progression très sensible du nombre d'entreprises concernées par la cotisation minimale de taxe professionnelle, aucune relation n'est faite entre le texte en discussion et les dispositions de l'article 1647 E et aucune volonté précise de permettre la prise en compte pour son application des abattements décidés pour éteindre la part salariale de la taxe professionnelle n'est exprimée. C'est la conclusion qui ressort de l'examen des débats sur l'article 44 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999 (*Dr. fisc. 1999, n° 1, comm. 1*), qui se sont focalisés sur l'impact de cette réforme sur les recettes des collectivités territoriales. D'autres mesures de coordination ont bien été prévues, mais pas celle ici en cause. Le législateur a ainsi veillé à neutraliser la diminution des bases imputable à la suppression de la part salaires d'un double point de vue : d'une part, s'agissant des entreprises, au regard du dégrèvement spécial de taxe professionnelle auquel les redevables dont les bases ont diminué entre N-2 et N-1 peuvent prétendre sur le fondement de l'article 1647 *bis* du CGI et, d'autre part, pour l'application des mécanismes de solidarité du fonds national de péréquation de la taxe professionnelle mentionnés au II de l'article 1648 B au profit des communes qui connaissent des difficultés financières à la suite d'une diminution importante de leurs bases de taxe professionnelle d'une année sur l'autre.

Nous vous invitons donc à juger que les réductions de la fraction imposable des salaires et rémunérations visées au b du 1° de l'article 1467 *bis*, dès lors qu'elles constituent des abattements applicables de plein droit à l'ensemble des redevables de cette taxe, ne peuvent être regardées ni comme une exonération temporaire appliquée à l'entreprise ni comme un abattement ou une exonération permanente accordée à l'entreprise sur délibération des collectivités locales, au sens des dispositions du III de l'article 1647 E et qu'elles n'ont par suite pas à être prises en compte pour la détermination de la cotisation minimale de taxe professionnelle prévue par ces mêmes dispositions.

Et, par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.

**Claire Legras**  
**rapporteur public**

## **Note :**

Le Conseil d'État se prononce par l'arrêt du 2 février 2010 sur une question de taxe professionnelle **inédite** à son niveau qui présente un intérêt purement historique. En effet, la loi de finances pour 2010 (*L. n° 2009-1673, 30 déc. 2009, art. 2 : Dr. fisc. 2010, n° 1, comm. 30*) a profondément modifié les finances locales en supprimant la taxe professionnelle pour y substituer la contribution économique territoriale (CET). Si le volet applicable aux entreprises est finalisé, cette réforme n'est pas encore entièrement achevée puisque les modalités de répartition de cette CET aux collectivités locales ne sont pas encore définies.

Le Conseil d'État avait dans l'affaire *Francodim* à se prononcer sur le calcul de la cotisation minimale en fonction de la valeur ajoutée issue de l'article 1647 E du CGI.

De manière générale, la charge de taxe professionnelle d'une entreprise de taille significative était encadrée par un plafond prévu en fonction de sa valeur ajoutée (*CGI, art. 1647 B sexies*) et par un **plancher toujours calculé en fonction de sa valeur ajoutée, la cotisation minimale**. Ce dernier mécanisme résultant de l'article 17 de la loi n° 95-1346 du 30 décembre 1995 de finances pour 1996 (*Dr. fisc. 1996, n° 1-2, comm. 1*) instaurait donc un plancher exprimé comme un pourcentage de la valeur ajoutée dont le taux a progressivement augmenté dans le temps (passant de 1 % prévu initialement, à 1,2 % pour les impositions établies en 2000 puis à 1,5 % pour les impositions établies à compter de 2001). Ce plancher ne visait cependant que les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 50 MF (7,6 M EUR). Ces entreprises avaient donc à s'acquitter de cette cotisation minimale si le montant cumulé de leur charge de taxe professionnelle était inférieur à un certain pourcentage de leur valeur ajoutée, la cotisation minimale étant alors égale à la différence.

Pour déterminer la cotisation de taxe professionnelle à comparer à la cotisation minimale, il y a lieu de prendre en compte la somme des cotisations de taxe professionnelle mises en recouvrement, majorée des cotisations théoriques correspondant à certains abattements et exonérations et diminuée des dégrèvements (*CGI, art. 1647 E, III*). Ainsi, le mécanisme de la cotisation minimale de taxe professionnelle ne doit pas avoir pour conséquence de reprendre les avantages permanents ou temporaires consentis à l'entreprise par l'État, les collectivités territoriales ou leurs groupements.

**Pour le calcul de sa cotisation minimale, la société Francodim entendait prendre en compte sa charge de taxe professionnelle avant application des abattements prévus à titre transitoire sur le montant des salaires** au titre des années 1999 à 2002. En effet, l'article 44 A, I de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 avait supprimé au terme d'une période transitoire (de 1999 à 2002) la fraction des salaires et rémunérations incluse dans la base d'imposition à la taxe professionnelle (*CGI, art. 1467 bis*). La société Francodim souhaitait tirer toutes les conséquences de cette réforme et faisait valoir que la diminution de taxation ne devait pas avoir d'impact négatif à son niveau par le biais du calcul de la cotisation minimale de taxe professionnelle dont elle était redevable.

L'article 1647 E du CGI dans la rédaction applicable au litige disposait, s'agissant du calcul de la charge de taxe professionnelle servant de terme de comparaison au pourcentage de la valeur ajoutée produite annuellement, que la « *cotisation de taxe professionnelle est déterminée conformément aux dispositions du I bis de l'article 1647 B sexies. Elle est majorée du montant de cotisation prévu à l'article 1647 D. Elle est également augmentée du montant de cotisation correspondant aux exonérations temporaires appliquées à l'entreprise ainsi que de celui correspondant aux abattements et exonérations permanents accordés à l'entreprise sur délibération des collectivités locales* ». **Le Conseil d'État devait déterminer si la réduction de la fraction imposable des salaires prévue par l'article 1467 bis du CGI pouvait s'analyser comme une exonération ou un abattement.**

Précisons que l'article 1647 E du CGI prévoit deux cas où la cotisation de taxe professionnelle de référence

doit être augmentée : les exonérations temporaires d'une part et les abattements et exonérations permanents accordés par les collectivités locales d'autre part. Seule la première catégorie était discutée ici s'agissant du mécanisme général ressortant de la disparition progressive de la part salariale de la taxe professionnelle.

Pour appuyer son raisonnement et refuser au contribuable les dégrèvements demandés (comme le tribunal administratif de Lille et la cour administrative d'appel de Douai l'avaient décidé précédemment), **le Conseil d'État qualifie la réduction de la masse salariale d'abattements permanents au profit de l'ensemble des contribuables**. Ainsi, le Conseil d'État oppose la notion d'exonération temporaire inapplicable en l'espèce à celle d'abattement permanent.

Selon les conclusions du rapporteur public, Mme Claire Legras, dans cette espèce, une exonération temporaire au sens de l'article 1647 E du CGI n'aurait vocation à s'appliquer qu'à certaines entreprises exerçant des activités particulières ou implantées dans des zones bénéficiant d'un traitement fiscal distinct. **L'abattement transitoire prévu par l'article 1647 E du CGI était d'application générale sans considération de la situation des contribuables et il ne pouvait donc rentrer dans l'acception générale du terme exonération**. En effet, il apparaît logique qu'un abattement de caractère général ne puisse être qualifié d'exonération temporaire à défaut de s'appliquer à une catégorie limitée de contribuables. Il existe par ailleurs de nombreuses autres hypothèses d'abattement au profit de tous les contribuables sans distinction qui ne donnent pas lieu à retraitement pour le calcul de la cotisation minimale. Par exemple, l'abattement sur les bases imposables de 3 800 EUR prévu par l'article 1469, 4° du CGI ou l'abattement général de 16 % de l'article 1472 A *bis* du CGI (portant également sur la base imposable) ne font pas l'objet d'un retraitement pour le calcul de la cotisation minimale en fonction de la valeur ajoutée.

Néanmoins, la logique de la cotisation minimale n'est pas de reprendre par le biais de ce mécanisme de rattrapage les avantages ou réductions qui sont accordés par voie législative, comme le rappelle fort justement l'administration fiscale dans une instruction du 8 novembre 1996 (*Instr. 20 nov. 1996 : BOI 6 E-6-96, § 12 ; Dr. fisc. 1996, n° 50, instr. 11681*). On pouvait légitimement se demander si les effets de la réforme législative visant à supprimer la part salariale de la base imposable de la taxe professionnelle n'étaient pas contrecarrés par le biais du mécanisme de la cotisation minimale et dès lors soutenir les arguments présentés par la société Francodim.

Ce qui nous convainc le plus et qui a sans doute convaincu le Conseil d'État, ce sont les arguments de logique économique développés dans ses conclusions par le rapporteur public. Il semblait en effet pour le moins contradictoire que pendant la période transitoire de réduction de la masse salariale comprise entre l'année 1999 et l'année 2002, de telles réductions impactent le montant de la cotisation minimale de la taxe professionnelle alors qu'une fois la masse salariale totalement exclue de l'assiette de la taxe professionnelle, la cotisation minimale de taxe professionnelle ne serait plus corrigée de ce fait. Ainsi, il était paradoxal que l'année de la disparition d'une composante très importante de la taxe professionnelle, certaines entreprises voient leur cotisation globale de taxe professionnelle augmentée alors qu'elles auraient bénéficié d'une réduction pendant la phase transitoire. À notre sens, le législateur, en instaurant la phase transitoire, permettait aux entreprises d'anticiper les conséquences de la réforme et également les effets de la cotisation minimale qui avait vocation à toucher un nombre de plus en plus important de contribuables.

La taxe professionnelle a connu au cours de ces dernières années de nombreuses réformes qui en ont profondément changé la physionomie et préfiguraient sa disparition. Les contribuables et les praticiens ont pu observer la prééminence prise par l'assiette constituée par la valeur ajoutée de cette taxe compte tenu des mécanismes d'encadrement instaurés tant par le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée que par la cotisation minimale. Annoncée depuis la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 (*Dr. fisc. 1980, n° 5, comm. 218*) portant aménagement de la fiscalité directe locale, qui prévoyait notamment en ses articles 14 à 18 et 20 de substituer aux bases de la taxe professionnelle la valeur ajoutée produite par chaque entreprise, proposé par la Commission de réforme de la taxe professionnelle présidée par Monsieur Olivier Fouquet dans son rapport du 21 décembre 2004, la loi de finances pour 2010 a achevé cette évolution en instaurant la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) inspirée du mécanisme de la cotisation minimale en fonction de la valeur ajoutée.

**Taxe professionnelle. - Cotisation minimale en fonction de la valeur ajoutée. - Calcul de la cotisation de taxe professionnelle de référence. - Prise en compte de l'abattement sur la fraction imposable des salaires (non)**

**Encyclopédies : Fiscal ID, Fasc. 1284 et Fasc. 1276-40**

