

Décision n° 2012–238 QPC du 20 avril 2012

Société anonyme Paris Saint-Germain football

(Impôt sur les spectacles)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 21 février 2012 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt de renvoi n° 335 du 21 février 2012) sur le fondement des dispositions de l'article 61-1 de la Constitution d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société anonyme Paris Saint-Germain football relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des articles 1559 et 1561 du code général des impôts, relatifs à l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements.

Dans sa décision n° 2012-238 QPC du 20 avril 2012, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution.

Dans cette procédure, M. Michel Charasse a estimé devoir s'abstenir de siéger.

I. – Les dispositions contestées

Impôt communal, l'impôt sur les spectacles, institué par la loi du 31 décembre 1941 modifiant le régime fiscal des spectacles, a succédé au « droit des pauvres », imposition assise sur les recettes des théâtres, destinée à financer les hospices et hôpitaux, qui était apparue sous l'Ancien Régime et avait ensuite perduré¹.

Les dispositions de l'article 1559 du code général des impôts (CGI) définissent le champ d'application de l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements.

À l'origine, étaient soumis à cet impôt « *la généralité des spectacles, ainsi que les jeux, exhibitions, attractions, et d'une manière générale, tous les divertissements [...] organisés ou exploités, soit habituellement, soit occasionnellement, dans un but commercial ou financier* ».

La loi de finances pour 1970 avait procédé à une première exclusion, significative, des « *exploitations cinématographiques et séances de télévision* »

¹ Voir successivement les lois des 7 frimaire et 8 thermidor an V, le décret du 9 décembre 1809 et les lois du 27 mars 1815, du 16 juillet 1840, du 3 août 1875.

du champ de cette imposition². Puis, le premier alinéa de l'article 17 de la loi de finances pour 1971 a disposé : « *L'impôt sur les spectacles prévu aux articles 1559 et suivants du code général des impôts cesse de s'appliquer aux spectacles, jeux et divertissements de toute nature, à l'exception des réunions sportives d'une part, des cercles et maisons de jeux ainsi que des appareils automatiques installés dans les lieux publics, d'autre part.* »³ Cette réduction significative du périmètre de l'impôt sur les spectacles a ensuite été codifiée au deuxième alinéa de l'article 1559 du CGI par le décret n° 72-687 du 4 juillet 1972. Enfin, une dernière modification restrictive du périmètre de l'impôt est intervenue avec la loi de finances pour 2007, qui en a exclu les appareils automatiques⁴.

Par conséquent, la rédaction en vigueur de l'article 1559 du CGI, qui faisait l'objet de la QPC, limite le champ de cet impôt aux réunions sportives ainsi qu'aux cercles et maisons de jeux.

L'article 1560 fixe les tarifs de l'impôt sur les spectacles à 14 % pour les courses automobiles et les spectacles de tir aux pigeons et 8 % pour les autres réunions sportives, ces tarifs pouvant être majorés par les conseils municipaux, tandis que l'article 1562 définit les conditions dans lesquelles un demi-tarif peut être appliqué.

Les exonérations de cette contribution indirecte sont définies à l'article 1561 du CGI, qui est le second article faisant l'objet de la QPC.

Au titre des exonérations de plein droit figure notamment l'exonération des compétitions sportives relevant d'activités sportives énumérées dans un arrêté interministériel. Cette exonération de droit, prévue au premier alinéa du b du 3° de l'article 1561 du CGI, résulte d'une disposition introduite par le décret n° 55-469 du 30 avril 1955 portant réforme de l'impôt sur les spectacles⁵, et qui n'a depuis lors fait l'objet d'aucune modification.

Sur le fondement de cette disposition, la liste des compétitions sportives exonérées, telle qu'elle résulte d'un arrêté du 27 mai 2005, figure à l'article 126 F de l'annexe IV du CGI et comprend les compétitions relevant des activités sportives suivantes : aikido, athlétisme, aviron, badminton, balle au tambourin, ballon au poing, ball-trap, base-ball, boxe française, canne, canoë-kayak, char à voile, escalade, escrime, football américain, gymnastique,

² Article 20 de la loi n° 69-1161 du 24 décembre 1969 de finances pour 1970.

³ Article 17 de la loi n° 70-1199 du 21 décembre 1970 de finances pour 1971.

⁴ Article 25 de la loi n° 2006-1666 du 21 décembre 2006 de finances pour 2007.

⁵ Décret pris sur le fondement de la loi n° 54-809 du 14 août 1954 autorisant le Gouvernement à mettre en œuvre un programme d'équilibre financier, d'expansion économique et de progrès social.

haltérophilie, handball, hockey sur gazon, javelot-tir sur cible, jeu de paume, judo, karaté, kendo, longue paume, lutte, motonautisme, natation, parachutisme, patinage à roulettes, pelote basque, pentathlon, pétanque et jeu provençal, skateboard, ski, squash-raquettes, sports de boules, sports de quilles, surf, taekwondo, tennis de table, tir, tir à l'arc, trampoline, triathlon, twirling-bâton et volley-ball.

Par ailleurs, l'article 1561 du CGI prévoit que des exonérations facultatives peuvent également être décidées par chaque conseil municipal pour les compétitions sportives organisées sur le territoire de la commune. La possibilité, pour les conseils municipaux d'instituer certaines exonérations de l'impôt sur les spectacles avait été introduite dès 1947⁶. Alors que la rédaction initiale du second alinéa du *b* du 3^o de l'article 1561 limitait cette possibilité d'exonération aux réunions sportives exceptionnelles, elle avait été modifiée dans un premier temps pour permettre une exonération de l'ensemble des compétitions sportives sur le territoire de la commune⁷. La rédaction actuelle de cette disposition⁸ permet deux types d'exonération sur délibération du conseil municipal :

– pour certaines catégories de compétition lorsqu'elles sont organisées par des associations sportives régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 et agréées par le ministre compétent ;

– pour l'ensemble des compétitions sportives organisées sur le territoire de la commune.

Enfin, sont également exonérés une fraction de recettes par manifestation (3 040 euros pour les réunions organisées par des associations sportives agréées et 760 euros pour les quatre premières manifestations annuelles au profit d'établissements publics ou d'associations sans but lucratif) (*a* du 3^o de l'article 1561), les sommes versées à des œuvres de bienfaisance à la suite de manifestations organisées dans le cadre de mouvements nationaux d'entraide (4^o de l'article 1561), les spectacles pour lesquels il n'est pas exigé de paiement supérieur à 0,15 euro au titre d'entrée (7^o de l'article 1561) et les spectacles organisés par certaines entreprises hôtelières dans les DOM (10^o de l'article 1561). Ces autres exonérations n'étaient pas contestées par la société requérante.

L'article 1566 du CGI prévoit l'attribution du produit de l'impôt sur les spectacles aux communes, sur le territoire desquelles les spectacles sont donnés, ces communes étant tenues de verser aux centres d'action sociale une fraction du produit de l'impôt au moins égale au tiers des sommes perçues.

⁶ Article 46 de la loi n° 47-520 du 21 mars 1947 relative à diverses dispositions d'ordre financier.

⁷ Article 44 de la loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 de finances rectificative pour 1989

⁸ Article 27 de la loi n° 95-885 du 4 août 1995 de finances rectificative pour 1995.

II. – Examen de constitutionnalité des dispositions contestées

A. – Les griefs de la société requérante

La société anonyme sportive professionnelle Paris Saint-Germain football, au soutien de la QPC, faisait valoir devant la Cour de cassation que les dispositions contestées introduisaient une différence de traitement à trois titres :

– entre les compétitions sportives et les autres spectacles, dans la mesure où ces derniers ne sont plus assujettis à l'impôt sur les spectacles en vertu du deuxième alinéa de l'article 1559 du CGI ;

– entre les compétitions sportives selon les sports, dans la mesure où le législateur a renvoyé à un arrêté interministériel la détermination des activités sportives dont les compétitions bénéficient d'une exemption totale, en vertu du premier alinéa du *b* du 3° de l'article 1561 du CGI ;

- entre les compétitions sportives selon la commune où elles sont organisées, dans la mesure où le législateur permet à une délibération du conseil municipal de décider une exonération pour tout ou partie des compétitions sportives organisées sur le territoire de la commune, en vertu du second alinéa du *b* du 3° de l'article 1561 du CGI.

La société requérante considérait qu'en introduisant de telles différences de traitement, qui ne seraient justifiées par aucun critère objectif et rationnel, le législateur aurait méconnu le principe d'égalité devant l'impôt.

Dans les observations écrites aussi bien qu'orales de la société requérante devant le Conseil constitutionnel, les griefs ne portaient plus que sur la disposition de l'article 1561 du CGI qui permet aux communes de décider une exonération pour l'ensemble des compétitions sportives organisées sur leur territoire. Cette disposition violerait le principe d'égalité devant les charges publiques car elle ne répondrait, « *en raison de son caractère général et discrétionnaire, à aucun critère objectif et rationnel* », et qu'elle ne poursuivrait, « *au regard des travaux parlementaires, aucun objectif d'intérêt général* ». La censure de l'ensemble des dispositions des articles 1559 et 1561 n'était plus demandée que comme une censure par voie de conséquence de l'inconstitutionnalité de ce dispositif d'exonération facultative généralisée des compétitions sportives.

Il convenait pour le Conseil constitutionnel d'examiner l'ensemble des dispositions sur lesquelles des griefs avaient été initialement soulevés par le requérant, les observations écrites du Gouvernement répondant d'ailleurs à l'ensemble de ces griefs. Toutefois, en ce qui concernait l'article 1561, les seules dispositions contestées figuraient au *b* du 3° de cet article. Comme il l'a fait à plusieurs reprises déjà⁹, le Conseil constitutionnel a fait le choix d'y limiter le champ de son contrôle, à l'exclusion des autres alinéas de cet article (cons. 4).

B. – L'application à l'espèce

1° – Le champ d'application de l'impôt sur les spectacles et l'exonération de compétitions correspondant à des activités sportives énumérées par arrêté

Le Conseil constitutionnel a examiné dans un premier temps l'article 1559 du CGI, relatif au champ d'application de l'impôt sur les spectacles, ainsi que le premier alinéa du *b* du 3° de l'article 1561 du CGI, relatif aux exonérations des compétitions correspondant à des activités sportives énumérées par un arrêté interministériel.

Dans l'un comme dans l'autre cas, il apparaissait que les différences de traitement qui faisaient l'objet des griefs de la société requérante correspondaient à une différence de situation et qu'il n'en résultait aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Les réunions sportives sont incontestablement des spectacles d'une nature particulière, différente des autres types de spectacles. Ils se déroulent d'ailleurs souvent dans des lieux particuliers, adaptés à ce type de manifestations. Au surplus, l'assujettissement à l'impôt sur les spectacles a pour conséquence une exonération de TVA, en vertu du 3° de l'article 261 E du CGI, ce qui n'est pas le cas des spectacles qui ne rentrent plus dans le périmètre défini par l'article 1559 du CGI.

De même, la possibilité de réserver un traitement fiscal différent à des compétitions sportives concernant des sports différents peut reposer sur une différence de situation entre lesdits sports, et donc entre les compétitions donnant lieu à l'acquittement de la taxe.

⁹ Voir, pour la première occurrence, la décision n° 2010-81 QPC du 17 décembre 2010, *M. Boubakar B. (Détenue provisoire : réserve de compétence de la chambre de l'instruction)*, cons. 3, et, pour les derniers exemples, les décisions n°s 2011-218 QPC du 3 février 2012, *M. Cédric S. (Condamnation d'un officier de carrière et perte de grade entraînant la cessation d'office de l'état militaire)*, cons. 4, et 2011-181 QPC du 13 octobre 2011, *M. Antoine C. (Objection de conscience et calcul de l'ancienneté dans la fonction publique)*, cons. 3.

En l'espèce, l'arrêté pris sur le fondement du premier alinéa du *b* du 3° de l'article 1561 du CGI énumère principalement des sports dont la qualité première n'est pas d'attirer les foules. Les recettes dégagées par une compétition de canne, de patinage à roulettes, de trampoline ou de twirling bâton (pour ne citer que quelques exemples), seront sans commune mesure avec celles que pourrait dégager une compétition de tennis, de football ou de rugby (sports tous trois exclus de la liste d'exonérations). La société requérante faisait toutefois valoir que certains sports inclus dans la liste (tels que le judo et l'athlétisme) donnent lieu à des compétitions de dimension internationale faisant l'objet d'une large couverture médiatique. Toutefois, le Conseil constitutionnel ne pouvait être conduit à apprécier la conformité au principe d'égalité devant les charges publiques de la disposition réglementaire énumérant les activités sportives exonérées. Il était uniquement saisi de la disposition législative qui fonde l'exemption totale des activités sportives par arrêté du pouvoir réglementaire.

Le Conseil constitutionnel a donc pu juger, dans sa décision n° 2012-238 QPC, que l'article 1559 et le premier alinéa du *b* du 3° de l'article 1561 du CGI respectent le principe d'égalité devant les charges publiques, puisqu'ils n'introduisent aucune différence de traitement entre des personnes placées dans la même situation et qu'ils ne créent pas en eux-mêmes de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (cons. 9).

2° – L'exonération de compétitions sportives sur délibération du conseil municipal

Dans le second alinéa du *b* du 3° de l'article 1561 du CGI, le législateur délègue non plus au pouvoir réglementaire mais à l'assemblée délibérante d'une collectivité territoriale, en l'occurrence au conseil municipal, la possibilité d'accorder des exonérations, soit pour « certaines catégories de compétition » dès lors qu'elles sont organisées par des associations sportives régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 agréées par le ministre compétent, soit pour l'ensemble des compétitions sportives organisées sur le territoire de la commune.

Le but de cette disposition législative, bien que peu explicité dans les travaux parlementaires, était d'offrir à chaque commune la faculté de favoriser le développement de tel ou tel autre type d'événements sportifs ayant lieu sur le territoire communal.

En matière de finances locales, une disposition de cette sorte n'est pas isolée. De nombreuses impositions locales obligatoires peuvent faire l'objet d'exonérations facultatives, dont la possibilité est prévue par le législateur et mise en œuvre sur

délibération de chaque conseil municipal. De telles exonérations entrent dans le champ de la fixation de l'assiette d'une imposition locale, que le législateur peut autoriser les collectivités concernées à fixer, dans les limites qu'il détermine, en vertu du deuxième alinéa de l'article 72-2 de la Constitution : « *[Les collectivités territoriales] peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine* ».

Néanmoins, les exonérations qui peuvent être décidées par les conseils municipaux pour l'impôt sur les spectacles se distinguent sur un point des autres exonérations d'impôts locaux. Une commune peut en effet décider une exonération généralisée, en faveur de toutes les compétitions sportives organisées sur le territoire de la commune. Permettre une exonération pour l'ensemble des compétitions sportives revient, *de facto*, à permettre de supprimer toute assiette pour l'impôt (sauf à ce que le territoire de la commune comporte des maisons de jeux ou des casinos), et donc, en pratique, à transformer l'impôt sur les spectacles en un impôt facultatif¹⁰.

En soi, une telle exonération pose un problème similaire à celui des taxes locales facultatives (taxe d'enlèvement des ordures ménagères, taxe de balayage, taxe de séjour, taxe sur les emplacements publicitaires fixes, surtaxe sur les eaux minérales...), dont le régime est défini par le législateur mais l'institution décidée par l'organe délibérant de la collectivité territoriale.

La société requérante faisait valoir que le législateur ne saurait prévoir un régime d'exemption totale d'une imposition. Elle invoquait à l'appui de sa démonstration une décision du Conseil constitutionnel dans laquelle il avait été considéré que l'importance des régimes d'exemption totale de la contribution carbone créait une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Dans sa décision du 29 décembre 2009, le Conseil constitutionnel avait considéré que les exonérations de la contribution carbone, par leur importance, étaient contraires à l'objectif poursuivi par l'imposition créée et créaient une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques¹¹. Cette solution n'était pas transposable en l'espèce. L'impôt sur les spectacles ne poursuivait pas un objectif particulier que son caractère facultatif aurait contredit. Les exonérations avaient par ailleurs une portée très différente, étant décidées à

¹⁰ Cette transformation en un impôt facultatif était d'ailleurs reconnue par le rapporteur général du budget à l'Assemblée nationale, M. Alain Richard, commentant la modification de l'article 1561 du CGI par la loi de finances rectificative pour 1989 : « *Par souci de réalisme, le présent article prévoit, en conséquence, de faire de l'impôt sur les spectacles un impôt facultatif.* »

¹¹ Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 81 et 82.

l'échelon municipal et n'ayant d'effet que sur le territoire de la commune, pour une imposition dont le produit est communal.

Le Conseil constitutionnel a donc considéré qu'au regard de l'assiette locale et de l'attribution du produit de l'imposition aux communes, le législateur pouvait prévoir une telle exonération généralisée, sur délibération du conseil municipal, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques (cons. 11).

Une commune peut aussi faire le choix de n'exonérer de l'impôt sur les spectacles que certaines catégories de compétitions sportives, lorsqu'elles sont organisées par des associations sportives régies par la loi de 1901. Or, si la jurisprudence du Conseil constitutionnel tolère des différences de traitement, il faut, pour assurer le respect du principe d'égalité, que ces différences de traitement soient fondées sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts que la disposition législative se propose d'atteindre¹².

Les critères qui fondent cette possibilité d'une exonération sélective des compétitions sportives normalement assujetties à la taxe sont l'exigence que les compétitions exonérées le soient « par catégorie », et uniquement lorsqu'elles sont organisées par des associations soumises au régime de la loi de 1901 agréées par le ministre compétent. Les réunions sportives ressortissant à la même « catégorie » et organisées par des associations sportives agréées ne peuvent pas faire l'objet d'un traitement fiscal différent sur le territoire d'une même commune. Le juge administratif, statuant en tant que juge de la légalité de la délibération du conseil municipal, serait en mesure de censurer une délibération qui exonérerait certaines compétitions en méconnaissance du texte de loi. Pour ne prendre qu'un seul exemple, un conseil municipal ne saurait réserver l'exonération aux compétitions organisées par une seule association sportive.

Le Conseil constitutionnel a donc estimé que la différence de traitement entre compétitions sportives se déroulant sur le territoire de la même commune reposait sur des critères objectifs et rationnels, en fonction des buts poursuivis par le législateur, et qu'il n'en résultait pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (cons. 12).

¹² Voir notamment les décisions n^{os} 2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*, cons. 25 ; 2009-599 DC du 29 décembre 2009 précitée, cons. 15 et 38 ; 2010-605 DC du 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*, cons. 39, 2010-28 QPC du 17 septembre 2010, *Association Sportive Football Club de Metz (Taxe sur les salaires)*, cons. 3 et 4 ; 2011-180 QPC du 13 octobre 2011, *M. Jean-Luc O. et autres (Prélèvement sur les « retraites chapeau »)*, cons. 4 et 5.

Aucune des deux dispositions du second alinéa du *b* du 3° de l'article 1561 du CGI n'était par conséquent contraire au principe d'égalité devant l'impôt.

Le Conseil constitutionnel a donc déclaré les dispositions de l'article 1559 et du *b* du 3° de l'article 1561 du CGI conformes aux droits et libertés garantis par la Constitution.