

Décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014

Société TF1 SA

(Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 6 novembre 2013 par le Conseil d'État (décision n° 371189 du 6 novembre 2013) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société TF1 SA, portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du c) du 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée (CCIA).

Dans sa décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, il a déclaré contraires à la Constitution les termes «, *ou aux personnes en assurant l'encaissement,* » figurant au c) du 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée. Il a déclaré le surplus de ce c) conforme à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et contexte des dispositions contestées

Créé par l'article 28 de la loi n° 97-1239 du 29 décembre 1997 de finances rectificative pour 1997¹, l'article 302 *bis* KB du code général des impôts (CGI) institue à compter du 1^{er} janvier 1998 « *une taxe due par tout exploitant d'un service de télévision reçu en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer et qui a programmé, au cours de l'année civile précédente, une ou plusieurs œuvres audiovisuelles ou cinématographiques éligibles aux aides du compte d'affectation spéciale ouvert dans les écritures du Trésor et intitulé : "Soutien financier de l'industrie cinématographique et de l'industrie audiovisuelle" ».*

Cette taxe, devenue une taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision, a représenté pour l'année 2012 une recette fiscale de 295,49 millions d'euros². Dans la limite d'un plafond fixé par le législateur (et qui s'élevait pour

¹ La loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983 de finances pour 1984 instaurait également une taxe assise sur les abonnements et rémunérations acquittées par les usagers afin de recevoir les services de communication audiovisuelle constitués de programmes de télévision diffusée par voie hertzienne ou distribués par câble, et sur les messages publicitaires diffusés dans le cadre de ces services (article 36).

² Données de l'annexe Voies et moyens du projet de loi de finances pour 2014.

l'année 2012 à 229 millions d'euros), elle est affectée au Centre national du cinéma et de l'image animée, établissement public administratif placé sous l'autorité du ministre de la culture, chargé d'assurer le recouvrement et le contrôle de la taxe sur les éditeurs et les distributeurs de services de télévision, en application des articles L. 115-6 et suivants du CCIA depuis la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009. Pour le surplus, la taxe est affectée au budget de l'État.

En vertu du 2° du paragraphe II de l'article 302 *bis* KB du CGI, la taxe est assise :

- sur les sommes versées par les annonceurs, pour la diffusion de leurs messages publicitaires, aux redevables concernés ou aux régisseurs de messages publicitaires,
- sur le produit de la redevance audiovisuelle,
- enfin, depuis la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, sur les « *sommes versées directement ou indirectement par les opérateurs de communications électroniques aux redevables concernés, ou à des personnes auxquelles ces redevables en ont confié l'encaissement, à raison des appels téléphoniques à revenus partagés, des connexions à des services télématiques et des envois de minimessages qui sont liés à la diffusion de leurs programmes, à l'exception des programmes servant une grande cause nationale ou d'intérêt général* ». En effet, certains programmes diffusés sont interactifs et permettent aux téléspectateurs d'intervenir au moyen de l'envoi de minimessages (SMS) ou d'appels téléphoniques dont la facturation à l'émetteur dégage ainsi des recettes spécifiques. Comme l'indique le Gouvernement dans ses observations, « *le législateur de 2004 a ainsi entendu élargir l'assiette de la taxe pour tenir compte de l'évolution des recettes des chaînes de télévision et des avantages économiques procurés à celles-ci par la mise à disposition de nouveaux services directement liés à leurs programmes, notamment aux émissions de « télé-réalité », dont les recettes échappaient jusqu'alors aux prélèvements* ».

Après plusieurs retouches rédactionnelles modernisant la disposition³, le paragraphe II de l'article 90 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 a modifié le paragraphe II de l'article 302 *bis* KB du CGI à compter du 1^{er} janvier 2008.

La taxe est ainsi assise sur les sommes versées notamment « *aux personnes en assurant l'encaissement* » et non plus aux « *personnes auxquelles ces redevables en ont confié l'encaissement* ». Cette modification est issue d'un

³ Lois n°s 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, 2007-309 du 5 mars 2007 relative à la modernisation de la diffusion audiovisuelle et à la télévision du futur.

amendement parlementaire en première lecture à l'Assemblée nationale, adopté avec l'avis favorable de la commission des finances et du Gouvernement. Les travaux préparatoires font apparaître le souhait du législateur de revenir sur la rédaction ancienne jugée trop limitative et de neutraliser les choix d'organisation juridique des éditeurs en prévoyant plus largement que les sommes qui entrent dans l'assiette de la taxe sur les services de télévision peuvent être encaissées par des personnes tierces.

Les dispositions de l'article 302 *bis* KB du CGI ont été successivement recodifiées à l'article 1609 *sexdecies* du CGI⁴, puis à l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée à compter du 1^{er} janvier 2010⁵. Si cet article a déjà été modifié à trois reprises depuis lors⁶, aucune de ces modifications n'a porté sur les dispositions du c) du 1^o, seules contestées dans la QPC commentée.

Le taux actuel de cette taxe est de 5,5 % (art. L. 115-9 du CCIA), sous réserve de certaines majorations, et la taxe n'est exigible que lorsque l'assiette définie au 1^o de l'article L. 115-7 excède 11 millions d'euros.

L'expression « *personnes en assurant l'encaissement* » a été précisée par l'instruction fiscale 3P-3-08 du 18 avril 2008 (§8) :

« 2) *Notion de " personnes en assurant l'encaissement "*

« *Sont visées toutes les personnes assurant l'encaissement des revenus tirés des services interactifs liés à la diffusion des programmes d'un ou plusieurs éditeurs de services de télévision, quelle que soit la nature des relations juridiques entre l'éditeur concerné et ces personnes.*

« *La taxe est assise sur les sommes versées par les opérateurs de communications électroniques directement au redevable ou à ces personnes, quel que soit le montant éventuellement perçu par le redevable, y compris lorsque ces personnes encaissent ces sommes pour leur propre compte* ».

Cette interprétation a été contestée par la société TF1 dans un recours pour excès de pouvoir du 18 juin 2008 visant à l'annulation de ces dispositions de l'instruction fiscale.

⁴ Décret n° 2009-389 du 7 avril 2009 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

⁵ Ordonnance n° 2009-901 du 24 juillet 2009 relative à la partie législative du code du cinéma et de l'image animée, ratifiée par le paragraphe I de l'article 9 de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit.

⁶ Par l'article 35 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, par l'article 79 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 et par l'article 30 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

Le Conseil d'État a toutefois rejeté cette requête dans un arrêt du 28 juillet 2011 (n° 317299), en considérant : *« qu'il résulte de ces dispositions que, lorsqu'un éditeur de service de télévision organise, lors de la diffusion d'un programme, le recours à des appels téléphoniques à revenus partagés, à des connexions à des services télématiques et à des envois de minimessages, le législateur a entendu que cet éditeur soit redevable de la taxe sur les services de télévision alors même que les sommes qui en constituent l'assiette sont versées, non pas directement à celui-ci, mais à des personnes qui en assurent l'encaissement, indépendamment du lien juridique entre l'éditeur concerné et cette personne et du montant finalement perçu par la société éditrice redevable ; qu'ainsi, en affirmant que la taxe était assise sur les sommes versées au redevable ou aux personnes assurant l'encaissement des revenus tirés des services interactifs liés à la diffusion des programmes du redevable "y compris lorsque ces personnes encaissent ces sommes pour leur propre compte", l'instruction contestée n'a ni méconnu les dispositions du c du 1° du II de l'article 302 bis KB du code général des impôts ni empiété sur les compétences réservées au législateur par l'article 34 de la Constitution ; que, dans ces conditions, le moyen tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen par cette définition de l'assiette de la taxe sur les services de télévision, que l'instruction litigieuse ne fait qu'explicitier, ne peut être utilement soulevé devant le Conseil d'État statuant au contentieux ».*

B. – Origine de la QPC et question posée

En 1989, la société TF1, éditeur de services de télévision, a donné en location-gérance à sa filiale TF1 entreprises puis à une autre filiale, e-TF1, à partir de 1999, l'exploitation du fonds de commerce lié à l'activité représentant toutes les opérations relatives aux produits et services interactifs mis à la disposition du public par tout procédé électronique, moyennant le paiement d'une redevance calculée sur le chiffre d'affaires global réalisé par e-TF1.

Les recettes tirées des appels téléphoniques à revenus partagés, des connexions à des services télématiques et des envois de SMS constituent donc un chiffre d'affaires propre d'e-TF1, dès lors qu'elle encaisse ces recettes en son nom et pour son propre compte. La société e-TF1, locataire gérant, est seulement débitrice à l'égard de la société TF1 de la redevance de location-gérance liée à son chiffre d'affaires.

La société TF1, considérant qu'elle n'encaissait pas personnellement la recette que le législateur avait incluse dans l'assiette de la taxe qu'elle devait acquitter, n'a donc pas pris en compte les recettes perçues par la filiale e-TF1 dans le calcul de l'assiette de la taxe dont elle était redevable à compter de l'année 2008, au motif qu'elle n'avait pas à acquitter une imposition calculée sur un revenu définitivement perçu par un tiers. L'administration fiscale a contesté cette position, tout comme le Centre national de la cinématographie devenu

Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC, ordonnance n° 2009-901 précitée). L'administration fiscale et le CNC ont donc procédé à des rappels de taxe pour les années 2008 à 2011, intégrant dans l'assiette les recettes tirées des appels téléphoniques à revenus partagés, des connexions à des services télématiques et des envois de minimessages liés à la diffusion des programmes perçus par e-TF1.

En conséquence, la société TF1 a inclus ces recettes dans l'assiette de la taxe en 2012. Elle a toutefois présenté une réclamation visant à la restitution partielle de la taxe sur les éditeurs de services de télévision acquittée en 2012 (montant de 1 889 176 euros correspondant à la quote-part de cette taxe relative aux recettes tirées des appels téléphoniques à revenus partagés, des connexions à des services télématiques et des envois de SMS).

Cette réclamation a été présentée le 21 décembre 2012 au Centre national du cinéma et de l'image animée. La requête de TF1 ayant été rejetée le 2 mai 2013, TF1 a saisi le tribunal administratif de Paris d'un recours contre ce refus. C'est à l'occasion de ce contentieux que la QPC a été transmise au Conseil d'État le 9 août 2013 puis renvoyée au Conseil constitutionnel.

La société requérante soutenait que le c) du 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques, en ce que la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision est due par les éditeurs de services de télévision à raison de sommes qu'ils ne perçoivent pas et que ces règles d'établissement de l'assiette de la taxe aboutissent à une imposition qui excède les facultés contributives des redevables et qui est confiscatoire.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

Dans sa décision n° 2010-622 DC du 28 décembre 2010 sur la loi de finances pour 2011, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions du 2° de l'article L. 115-7 du CCIA, mais ne s'est pas prononcé sur le 1°⁷. Dans sa décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013 sur la loi de finances rectificative pour 2013, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur une modification portant sur le a) du 1° de l'article L. 115-7, mais n'a pas examiné les dispositions du c) de ce même 1°(cons. 27 à 30).

⁷ Cons. 10 : « Considérant que les distributeurs de services de télévision qui sont également éditeurs de tels services sont, eu égard à l'intégration de ces deux activités, dans une situation économique particulière de nature à faciliter leur développement ; qu'en tenant compte de cette particularité pour majorer la taxe sur les services de distribution de télévision au-delà d'un certain seuil d'encaissements annuels par cette catégorie de distributeurs, le législateur a institué, avec les distributeurs qui ne sont pas également éditeurs, une différence de traitement en rapport direct avec l'objet de la loi ; qu'il n'a donc pas méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques ».

A. – La jurisprudence constitutionnelle relative au principe d'égalité devant les charges publiques

En vertu de 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* ».

Le Conseil combine les exigences de l'article 13 de la Déclaration avec l'article 34 de la Constitution⁸, dont il déduit le considérant de principe suivant : « *conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des redevables* ».

Sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel considère que le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité, « *fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »⁹.

Ainsi, dans sa décision sur la loi de finances pour 2013, le Conseil constitutionnel a considéré que, pour l'appréciation des revenus au titre du calcul du plafonnement de l'ISF en fonction des revenus annuels perçus par un contribuable, il ne pouvait retenir « *des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année* »¹⁰.

Plus encore, dans sa décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel a censuré un dispositif similaire à la disposition contestée en l'espèce. L'article 30 de la loi de finances rectificative pour 2013 soumise au Conseil prévoyait en effet de modifier une autre fraction de recettes sur laquelle est assise la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision (le *a*) du 1° de l'article L. 115-7 du CCIA), afin d'y inclure, de la même manière que dans les dispositions contestées, les sommes encaissées par des tiers au titre de la diffusion de messages publicitaires et de parrainages.

⁸ Voir la décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981, *Loi de finances pour 1982*, cons. 6. Pour des exemples plus récents, v. les décisions n° 2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*, cons. 25, n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, cons. 15 et 38, et n° 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.

⁹ Décisions n°2009-577, précitée, cons. 25, n°2009-599, précitée, cons. 15, n°2010-605, précitée, cons. 39, n°2012-662, loi de finances pour 2013, cons. 15.

¹⁰ Décision n° 2012-662 DC précitée, cons. 95

Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a formulé une règle de principe selon laquelle *« l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource ; que s'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs »*¹¹.

Par le passé, le Conseil constitutionnel a, dans sa décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, admis une évaluation forfaitaire des revenus au titre de l'imposition sur les revenus lorsqu'est opérée une taxation en fonction des éléments du train de vie : *« en retenant chacun des éléments du train de vie, visés au 1 de l'article 168, susceptibles d'être pris en compte pour déterminer la base d'imposition et en attribuant à chacun de ces éléments une valeur forfaitaire, le législateur a entendu **lutter contre la fraude fiscale** dans les seuls cas où une disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés est établie ; qu'ainsi, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il s'est assignés »*¹².

Il a également, dans sa décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, validé une disposition législative prévoyant que les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une personne domiciliée ou établie en France sont imposables en France au titre de l'impôt sur le revenu au nom de cette dernière. Il a jugé *« que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'é luder l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu **mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale** ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que, toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »*¹³.

En revanche, s'agissant des dispositions du 1° du paragraphe I de l'article 30 de la loi de finances rectificative pour 2013 qui modifiaient le a) du 1° de l'article

¹¹ Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 29.

¹² Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, *Mme Danièle B. (Évaluation du train de vie)*, cons. 6.

¹³ Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, *M. Pierre-Yves M. (Lutte contre l'évasion fiscale)*, cons. 4.

L. 115-7 du CCIA notamment pour étendre l'assiette de cette taxe, aux sommes versées par les annonceurs et les parrains « à toute personne en assurant l'encaissement », le Conseil constitutionnel a jugé « qu'en posant le principe de l'assujettissement des éditeurs de télévision, quelles que soient les circonstances, au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences précitées ; que par suite, à la fin du 1^o du paragraphe I de l'article 30, le membre de phrase : « et les mots : "ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage" sont remplacés par les mots : ", aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage ou à toute personne en assurant l'encaissement" » doit être déclaré contraire à la Constitution »¹⁴.

B. – L'application en l'espèce

Les précédentes décisions dans lesquelles le Conseil a admis une dérogation à l'établissement de l'assiette de l'imposition en fonction des revenus perçus correspondent toutes à des cas soit de suspicion de fraude soit d'impossibilité de calculer le montant réel des revenus perçus en raison d'un élément d'extranéité.

La disposition contestée dans la présente QPC ne répondait pas à ces hypothèses : il n'y a ni suspicion de fraude ni extranéité. Dans la droite ligne de sa décision précitée sur la loi de finances rectificative pour 2013, le Conseil a jugé qu'il n'y avait pas de motifs pour justifier une dérogation au principe selon lequel c'est à celui qui dispose d'un revenu de payer l'impôt assis sur ce revenu (cons. 6). En conséquence, il a censuré les mots «, ou aux personnes en assurant l'encaissement, » au c) du 1^o de l'article L. 115-7 du CCIA. Pour le surplus, le c) du 1^o de l'article L. 115-7, qui ne méconnaît aucun droit ou liberté que la Constitution garantit, a été déclaré conforme à la Constitution.

Les effets de la censure sont limités par le caractère récent de la disposition législative contestée : la censure porte sur des dispositions codifiées à l'article L. 115-7 du CCIA, lequel n'est entré en vigueur que le 1^{er} janvier 2010, et s'il peut s'en déduire une inconstitutionnalité équivalente pour la rédaction identique qui figurait à l'article 1609 *sexdecies* du CGI et à l'article 302 *bis* KB du CGI, cette rédaction a été introduite par la loi de finances rectificative pour 2007 du 25 décembre 2007.

En outre, comme le Conseil constitutionnel a déjà eu l'occasion de le faire lors de déclarations d'inconstitutionnalité relatives à des dispositions fiscales¹⁵, afin d'éviter l'effet d'aubaine susceptible de résulter de la censure, il a décidé que la déclaration d'inconstitutionnalité ne peut être invoquée à l'encontre des

¹⁴ Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013 précitée, cons. 30.

¹⁵ Par exemple, décision n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013, *Société Boulanger (Taxe locale sur la publicité extérieure II)*, cons. 18.

impositions définitivement acquittées et qui n'ont pas été contestées avant la date de la publication de la décision commentée.