



Commentaire

Décision n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017

Société EDI-TV

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

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 31 juillet 2017 par le Conseil d'État (décision n°411837 du 28 juillet 2017) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société EDI-TV relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des mots « *ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage* » figurant au a du 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée (CCIA).

Dans sa décision n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions contraires à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – La taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision

1. – Historique

La taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision trouve son origine dans l'article 36 de la loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983 de finances pour 1984. Ses redevables étaient alors « *les personnes ou organismes qui encaissent la rémunération de [certaines] prestations* », parmi lesquelles figuraient la diffusion télévisée de messages publicitaires.

Dans son rapport annuel de 1993, la Cour des comptes avait relevé que « *l'assiette de la taxe sur les recettes des chaînes de télévision n'[était] pas clairement définie par la loi de finances [...] qui l'a créée. Celle-ci prévoit en effet, sans plus de précision, que la taxe s'applique aux recettes publicitaires des chaînes. Or le développement, intervenu depuis, du rôle des régies qui gèrent pour le compte des chaînes leurs espaces publicitaires, introduit une incertitude quant à l'application du texte. Le C.N.C. [alors Centre national de la cinématographie] et les ministères de tutelle ont, depuis la création de la taxe, considéré que les sociétés de télévision étaient redevables de celle-ci sur les recettes de publicité qu'elles avaient effectivement perçues et non sur les recettes brutes encaissées par leur régie, la différence entre les deux étant la commission de régie. Ces commissions, qui sont proportionnellement de plus en*

plus importantes, réduisent d'autant l'assiette de la taxe. La définition restrictive jusqu'à présent donnée de celle-ci peut donc inciter les chaînes à transférer une partie de leurs recettes publicitaires sur leurs régies afin de diminuer leur contribution [...]. Il apparaît aujourd'hui que, compte tenu d'une application pendant sept ans du mode de calcul de l'assiette de taxation initialement retenue, seul un texte législatif pourrait modifier en la précisant l'assiette taxable ».

Le législateur est intervenu en 1997¹ pour tenir compte de ces recommandations. Il a ainsi créé quatre nouveaux articles au sein du code général des impôts (CGI) relatifs à la « *taxe sur les services de télévision* » : 302 bis KB, 302 bis KC, 1693 quater et 1788 nonies.

Selon M. Didier Migaud, alors rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale, cette réforme a été l'occasion de proposer « *une nouvelle rédaction d'ensemble du dispositif* » pour clarifier « *la définition de l'assiette de la taxe afin d'atténuer les effets d'un processus d'"optimisation fiscale" engagé par certains diffuseurs hertziens. - Le texte en vigueur évoque "le produit des messages publicitaires diffusés par les services de télévision". La nouvelle rédaction vise "les sommes versées par les annonceurs, pour la diffusion de leurs messages publicitaires, aux redevables concernés ou aux régisseurs de messages publicitaires". Cette nouvelle assiette est plus large, puisqu'elle englobe nécessairement les frais de régie, appelés aussi la commission de régie, alors que certains diffuseurs, et non des moindres, avaient considéré que le texte en vigueur les autorisait à les exclure* »².

L'idée des rédacteurs du texte était que « *les recettes brutes et non celles qui sont effectivement perçues par les chaînes hertziennes terrestres [soient] désormais taxées* »³.

Depuis l'ordonnance du 24 juillet 2009 relative à la partie législative du code du cinéma et de l'image animée⁴, cette taxe, désormais dénommée « *taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision* », figure aux articles L. 115-6 à L. 115-13 du CCIA.

2. – Présentation

* La taxe est due par les éditeurs de services de télévision (c'est-à-dire principalement les chaînes de télévision) qui ont programmé, au cours de

¹ Article 28 de la loi n° 97-1239 de finances rectificative pour 1997.

² Rapport de M. Didier Migaud n° 456 (Assemblée nationale – XI^e législature), déposé le 26 novembre 1997.

³ M. Marc Massion, Sénat, séance du 15 décembre 1997.

⁴ Ordonnance n° 2009-901 du 24 juillet 2009 relative à la partie législative du code du cinéma et de l'image animée.

l'année précédant celle de la taxation, une ou plusieurs œuvres audiovisuelles ou cinématographiques éligibles aux aides financières du Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC).

Elle est assise sur plusieurs ressources (1° de l'article L. 115-7 du CCIA) :

– les sommes versées par les annonceurs et les parrains pour la diffusion de leurs messages publicitaires et de parrainage « *aux redevables concernés [i.e. : aux éditeurs de services de télévision] ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage* » (a du 1°, objet de la présente QPC). Ces sommes font l'objet d'un abattement forfaitaire de 4 % ;

– le produit de la redevance audiovisuelle (b du 1°) ;

– les sommes versées par les opérateurs téléphoniques aux éditeurs 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 (c du 1°).

* La taxe est également due par les distributeurs de services de télévision (2° de l'article L. 115-7 du CCIA). Il s'agit des personnes qui proposent au public des offres d'abonnement (« bouquets ») à différentes chaînes. La taxe est assise sur les abonnements et autres sommes acquittées par les usagers en contrepartie d'un ou plusieurs services de télévision ou d'offres composites permettant l'accès à de tels services.

Le produit de la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision est affecté au CNC.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société EDI-TV, qui exploite la chaîne de télévision W9, a confié la commercialisation des espaces publicitaires de cette chaîne à une régie publicitaire, dénommée M6 Publicité. Elle a été soumise à la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision prévue aux articles L. 115-6 et suivants du CCIA au titre des années 2011 à 2013. Estimant que cette taxe constitue une aide d'État non notifiée à la Commission européenne, elle a demandé la restitution de la totalité des droits qu'elle avait acquittés. À la suite du refus implicite de l'administration, elle a saisi le tribunal administratif de Paris et, à cette occasion, a soulevé une QPC, qui a été transmise au Conseil d'État par une ordonnance du 23 juin 2017.

Par la décision précitée du 28 juillet 2017, le Conseil d'État a renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel, au motif que le « *moyen tiré de ce que les termes "ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage" portent atteinte à l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

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

La société requérante soutenait que les dispositions contestées méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques, reconnu à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, au motif que la taxe sur les éditeurs de services de télévision était en partie assise sur des sommes perçues par des tiers – les régisseurs de messages publicitaires et de parrainage. La taxe était ainsi établie, selon elle, sans tenir compte des facultés contributives de ses redevables – les éditeurs de services de télévision.

A. – La version des dispositions contestées

La décision de renvoi du Conseil d'État ne précisait pas la version dans laquelle les dispositions contestées étaient renvoyées au Conseil constitutionnel. Il revenait donc à ce dernier de la déterminer lui-même.

Le Conseil constitutionnel juge, de façon constante, que la QPC doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée. En l'espèce, la QPC avait été posée à l'occasion de la contestation de la taxe sur les éditeurs de services de télévision due au titre des années 2011, 2012 et 2013. Dans sa décision n° 2017-669 QPC, le Conseil constitutionnel a donc considéré qu'il était saisi des mots « *ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage* » figurant au a du 1° de l'article L. 115-7 du CCIA, dans ses rédactions successives résultant de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 et de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 (paragr. 1).

B. – L'examen du grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques

1. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel

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 ». Selon le Conseil constitutionnel : « Cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatore ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. En vertu de 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. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »⁵.

* Dans deux décisions n° 2013-684 DC et n° 2013-362 QPC⁶, le Conseil constitutionnel a déjà eu à connaître de la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision. Dans les deux cas, il a déduit du principe d'égalité devant les charges publiques l'exigence selon laquelle « 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 fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs ».

C'est ainsi qu'il a censuré, dans la première décision (n° 2013-684 DC), l'extension par le législateur de l'assiette de la taxe définie au a du 1° de l'article L. 115-7 du CCIA aux sommes versées par les annonceurs et les parrains « à toute personne en assurant l'encaissement »⁷. Il a jugé :

« Considérant que le 1° du paragraphe I de l'article 30 modifie l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée relatif à la taxe sur les éditeurs de télévision ; qu'il étend l'assiette de cette taxe, d'une part, aux sommes versées par les annonceurs et les parrains pour la diffusion de leurs messages publicitaires et de parrainage "y compris sur les services de télévision de rattrapage" et, d'autre part, aux sommes versées par les annonceurs et les parrains "à toute personne en assurant l'encaissement" ;

⁵ Voir par exemple la décision n° 2016-742 DC du 22 décembre 2016, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2017*, paragr. 22.

⁶ Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 29 ; décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, *TF1 SA (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision)*, cons. 4.

⁷ Le paragraphe I de l'article 16 de la loi de finances rectificative dont était saisi le Conseil constitutionnel modifiait le a du 1° de l'article L. 115-7 précité en remplaçant les mots « ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage » par les mots « , aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage ou à toute personne en assurant l'encaissement ».

« Considérant 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° 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 »⁸.

La deuxième décision (n° 2013-362 QPC) portait sur le c du 1° du même article L. 115-7 du CCIA, qui assyait la taxe due par les éditeurs de services de télévision sur les « *sommes versées directement ou indirectement par les opérateurs de communications électroniques aux redevables concernés, ou aux personnes en assurant l'encaissement* ». Comme il l'avait fait quelques semaines plus tôt, le Conseil constitutionnel a alors jugé :

« Considérant que les dispositions contestées incluent dans l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision les recettes tirées des appels téléphoniques à revenus partagés, des connexions à des services télématiques et des envois de minimessages, que ces recettes soient perçues par les éditeurs de services de télévision ou par un tiers qui les encaisse pour son propre compte ; que, dans ce dernier cas, ces dispositions ont pour effet d'assujettir un contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il ne dispose pas ;

« Considérant qu'en posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas, des éditeurs de services 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, au c) du 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée, les termes "ou aux personnes en assurant l'encaissement," doivent être déclarés contraires à la Constitution »⁹.

* Plus récemment, dans sa décision n° 2016-620 QPC¹⁰, le Conseil constitutionnel a contrôlé une autre imposition – la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision prévue à l'article 302 *bis* KG du CGI – dont les caractéristiques (redevables, assiette) sont en grande partie identiques à celles de la taxe sur les éditeurs de services de télévision. En particulier, cette taxe, due par les éditeurs de services de télévision, s'appliquait aux sommes versées par

⁸ Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013 précitée, cons. 27 et 30.

⁹ Décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014 précitée, cons. 5 et 6.

¹⁰ Décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017, *Société EDI-TV (Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision)*.

les annonceurs, non seulement à ces éditeurs, mais aussi aux régisseurs de messages publicitaires.

Dans le même sens que les deux décisions précitées, le Conseil constitutionnel a jugé :

« 5. *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. S'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs.*

« 6. *Les dispositions contestées incluent dans l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision les sommes versées par les annonceurs aux régisseurs de messages publicitaires. Elles ont ainsi pour effet de soumettre un contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il ne dispose pas.*

« 7. *En posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas et quelles que soient les circonstances, des éditeurs de services de télévision au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789.*

« 8. *Par conséquent, les mots "ou aux régisseurs de messages publicitaires" figurant à la première phrase du paragraphe II de l'article 302 bis KG du code général des impôts doivent être déclarés contraires à la Constitution ».*

Le Conseil constitutionnel n'avait ainsi pas suivi l'argumentation du Premier ministre, selon laquelle les dispositions contestées visaient à lutter contre une forme d'optimisation fiscale, consistant pour les éditeurs de services de télévision à recourir à une régie publicitaire distincte d'eux, ce qui aurait autorisé le législateur à déroger au principe selon lequel l'impôt doit porter sur une ressource dont dispose le contribuable. Au contraire, comme l'observait le commentaire de cette décision : « *En l'espèce, la situation était différente [d'un cas de fraude ou d'évasion fiscale] : il n'existe pas de suspicion de sous-déclaration du montant des sommes versées par les annonceurs aux éditeurs et aux régisseurs ; ces derniers sont identifiés, ils ont leur siège social en France et sont donc accessibles à l'impôt. Les dispositions contestées en l'espèce n'avaient pas d'autre objet que de neutraliser fiscalement les choix d'organisation juridique des chaînes de télévision, en prélevant directement des ressources auprès de leurs régisseurs publicitaires, étant précisé que le*

législateur aurait été en mesure de prévoir la taxation des sommes en cause directement entre les mains de ces derniers ».

S'il était donc loisible au législateur de taxer soit directement les régisseurs, soit les éditeurs de services de télévision dans la limite des sommes que leurs reversent leurs régisseurs, il ne lui était en revanche pas possible de retenir indistinctement dans l'assiette l'ensemble de sommes versées par les annonceurs, quel que soit le montant effectivement perçu par chaque éditeur.

2. – L'application à l'espèce

* Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a logiquement réitéré le raisonnement suivi dans les trois décisions précitées : dès lors qu'elles posent, sans justification, le principe de l'assujettissement, dans tous les cas et quelles que soient les circonstances, des éditeurs de services de télévision au paiement d'une taxe assise sur des sommes, dont ils ne disposent pas, les dispositions contestées contreviennent aux exigences résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

Il a ainsi rappelé, d'une part, sa formulation de principe en matière d'égalité devant les charges publiques et, d'autre part, le principe qui en découle suivant lequel « *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. S'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs* » (paragr. 4 et 5).

Le Conseil constitutionnel a ensuite relevé que les « *dispositions contestées incluent dans l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision les sommes versées par les annonceurs et les parrains aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage, que ces éditeurs aient ou non disposé de ces sommes* » (paragr. 6).

En effet, il se peut que, dans certaines hypothèses, les éditeurs de services de télévision disposent en réalité des recettes tirées de l'exploitation de leurs espaces publicitaires, alors même qu'elles ne leur ont pas été directement versées. Toutefois, en l'espèce, les dispositions contestées ne pouvaient être regardées comme incluant dans l'assiette de la taxe uniquement des sommes répondant à ce critère. Dès lors, le Conseil constitutionnel a constaté que ces dispositions avaient « *pour effet de soumettre un contribuable à une imposition dont l'assiette peut inclure des revenus dont il ne dispose pas* » (même paragr.).

Appliquant la solution dégagée dans les décisions précitées, le Conseil constitutionnel en a déduit qu'en « *posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas et quelles que soient les circonstances, des éditeurs de services de télévision au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789* » (paragr. 7).

Il a par conséquent déclaré contraires à la Constitution les mots « *ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage* » figurant au a du 1° de l'article L. 115-7 du CCIA, dans ses deux rédactions successives mentionnées ci-dessus (paragr. 8).

* Le Conseil constitutionnel a, enfin, déterminé les effets dans le temps de sa décision – laquelle pourra conduire le législateur à intervenir afin de remédier à l'inconstitutionnalité de la taxe ou, à tout le moins, afin d'assurer le financement du CNC qui est affectataire du produit de cette taxe.

La société requérante appelait à une censure à effet immédiat, à l'instar des précédentes décisions QPC déjà évoquées (n^{os} 2013-362 QPC, *TF1 SA* et 2016-620 QPC, *EDI-TV*).

Au contraire, le CNC, partie en défense, faisait valoir que « *le remboursement intégral des sommes réclamées constituerait un véritable effet d'aubaine* » pour les éditeurs de services de télévision : « *rembourser l'intégralité des sommes versées par les entreprises au titre de la [taxe contestée], alors qu'elles ont, au moins partiellement, disposé des recettes publicitaires, reviendrait à les "indemniser" d'une somme qui excèderait de façon excessive le montant de leur "préjudice"* ». Autrement dit, seule une partie de l'assiette de la taxe contreviendrait à l'égalité devant les charges publiques, tandis que des sommes perçues par un régisseur auprès d'annonceurs mais ensuite reversées, d'une manière ou d'une autre, à l'éditeur de services demeurerait taxables sans encourir d'inconstitutionnalité.

Dans le même sens, le Premier ministre invitait le Conseil constitutionnel à reporter dans le temps la déclaration d'inconstitutionnalité, afin non seulement de permettre au législateur de redéfinir l'assiette de la taxe dans une prochaine loi de finances, mais aussi d'obtenir l'accord de la Commission européenne sur la modification des modalités de financement du CNC.

Dans sa décision n° 2017-669 QPC, le Conseil constitutionnel a tenu compte de ces différents éléments et, afin de « *permettre au législateur de tirer les conséquences de la déclaration d'inconstitutionnalité des dispositions contestées* », a reporté au 1^{er} juillet 2018 la date de prise d'effet de la déclaration

d'inconstitutionnalité (paragr. 10). D'ici à ce que le législateur remédie à cette inconstitutionnalité, la taxe continuera donc à être prélevée en application des dispositions contestées.

Toutefois, à elle seule, cette censure à effet différé aurait privé la société requérante et l'ensemble des contribuables ayant engagé une procédure contentieuse (réclamation ou recours) de tout effet de la déclaration d'inconstitutionnalité.

Dès lors, « *afin de préserver l'effet utile de la présente décision à la solution des instances en cours ou à venir* », le Conseil constitutionnel a jugé qu'« *il appartient aux juridictions saisies de surseoir à statuer jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi ou, au plus tard, jusqu'au 1^{er} juillet 2018 dans les procédures en cours ou à venir dont l'issue dépend de l'application des dispositions déclarées inconstitutionnelles* » (paragr. 10)¹¹. Le législateur pourra alors, le cas échéant, prévoir l'application des nouvelles dispositions à ces instances.

¹¹ Pour des précédents de sursis à statuer, voir les décisions n° 2010-1 QPC du 28 mai 2010, *Consorts L. (Cristallisation des pensions)*, cons. 12 ; n° 2010-83 QPC du 13 janvier 2011, *M. Claude G. (Rente viagère d'invalidité)*, cons. 7, n° 2013-343 QPC du 27 septembre 2013, *Époux L. (Détermination du taux d'intérêt majorant les sommes indûment perçues à l'occasion d'un changement d'exploitant agricole)*, cons. 9 ; n° 2014-413 QPC du 19 septembre 2014, *Société PV-CP Distribution (Plafonnement de la cotisation économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée)*, cons. 8.