

N°373258

Société d'édition de Canal Plus

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies

Séance du 24 janvier 2014

Lecture du 5 février 2014

CONCLUSIONS

M. Frédéric ALADJIDI, rapporteur public

1 - La société requérante exploite la principale chaîne de télévision payante française, depuis sa création en 1984. En vertu de *l'article 36 de la loi de finances pour la même année*, elle a été assujettie à une taxe, assise sur ses abonnements et sur les messages publicitaires diffusés, laquelle était initialement établie et recouvrée par le Centre national de la cinématographie avant d'être transformée par *l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1997 du 29 décembre 1997*, qui a notamment créé les *articles 302 bis KB et KC du CGI*, en une taxe affectée à un compte d'affectation spéciale, toujours géré par le CNC, mais avec un recouvrement désormais calé sur celui de la TVA.

2 - Le litige qui a donné lieu à la présente QPC trouve son origine dans la réforme de la taxe qui est issue de *l'article 35 de la loi n° 2007-309 du 5 mars 2007 relative à la modernisation de la diffusion audiovisuelle et à la télévision du futur* et qui a substitué au régime unique applicable, jusqu'alors, aux exploitants de services de télévision par voie herzienne, câble ou satellite, un régime dual, applicable, d'après le *1^{er} alinéa du I de l'article 302 bis KB* :

- d'une part, aux « *éditeurs* » de ces services, c'est à dire aux entreprises qui assurent la programmation des chaînes à partir des émissions et films dont elles acquièrent les droits ;

- d'autre part, aux « *distributeurs* » de ces services au sens de *l'article 2-1 de la loi n°86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication*, c'est à dire les entreprises qui établissent avec des éditeurs ou d'autres distributeurs, des relations contractuelles en vue de commercialiser les chaînes auprès du public par tout réseau de communications électroniques, c'est à dire y compris désormais, par le biais d'internet et des téléphones mobiles.

3 - La situation de la requérante était singulière par rapport à ces deux catégories, puisqu'elle présentait la particularité, au moins à l'époque, d'être le seul éditeur à s'auto-distribuer :

- Le législateur avait bien prévu ce cas de figure puisqu'il avait ajouté un *second alinéa* au I de *l'article 302 bis KB* disposant que « *pour l'application du présent article, est regardé comme distributeur de services de télévision tout éditeur de services de télévision,*

dont le financement fait appel à une rémunération de la part des usagers, qui encaisse directement le produit des abonnements acquittés par ces usagers » ;

- Mais si ceci permettait clairement d'assujettir la société requérante sur la part dite « **distributeur** » qui est assise, d'après le **2° du II de l'article 302 bis KB**, sur les abonnements, la rédaction qui avait été retenue pouvait faire hésiter sur le caractère exclusif ou complémentaire de cette contribution par rapport à celle des « **éditeurs** », laquelle couvre principalement, d'après le **1° du II**, les « *sommes versées par les annonceurs et les parrains* », c'est à dire les anciens messages publicitaires.

4 – Dans son **instruction 3 P-3-08 du 18 avril 2008**, l'administration a pris position en faveur du caractère complémentaire de la part « **distributeur** » en détaillant les modalités d'assujettissement, par ailleurs, de la part « **éditeur** ».

Mais une telle interprétation n'allait pas de soi, à la lumière de l'unique phrase des travaux préparatoires qui évoquait explicitement la question et qui indiquait que « *pour les distributeurs, ainsi que pour les éditeurs de services qui s'autodistribuent, la taxe est due exclusivement au titre de la commercialisation de services de télévision* » (cf. **exposé sommaire de l'amendement présenté devant l'AN en dernière lecture, au nom de la commission des affaires culturelles**).

Le gouvernement a, alors, cherché à clarifier ces dispositions. Dès **l'ordonnance n° 2009-901 du 24 juillet 2009 relative à la partie législative du code du cinéma et de l'image animée** :

- il a, d'une part, réécrit le **second alinéa du I de l'ancien article 302 bis KB du CGI**, devenu **article L. 115-6 du nouveau code** pour préciser désormais que : « *Tout éditeur de services de télévision, redevable à ce titre de la taxe mentionnée au présent article, et dont le financement fait appel à une rémunération de la part des usagers et qui encaisse directement le produit des abonnements acquittés par ces usagers, est en outre redevable de cette taxe au titre de son activité de distributeur de services de télévision* » ;

- et il a, d'autre part, ajouté aux **1° et 2° de l'ancien II** qui ont été repris à **l'article L. 115-9 du nouveau code**, un **3°** qui dispose, on ne peut plus explicitement, que : « *dans le cas mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 115-6, la taxe due en tant qu'éditeur de services est calculée selon les modalités mentionnées au 1° et la taxe due en tant que distributeur de services selon les modalités mentionnées au 2°* ».

5 – Entre temps, la société avait, au titre de la taxe de 2008, demandé la restitution de près de 5M€ correspondant à l'imposition des sommes versées par ses annonceurs et parrains et, après rejet de sa réclamation, elle a finalement obtenu gain de cause, tant en 1^{ère} instance (**jugement du TA de Montreuil 18 novembre 2010, 0910918**) qu'en appel (**CAA Versailles 13 mars 2012, 11VE00354**), le ministre ne s'étant, assez curieusement, pas pourvu en cassation.

Devant vous, la taxe en litige est la part « **éditeur** » qui a été acquittée au titre de 2010 et 2011, c-a-d après l'ordonnance attaquée mais avant sa ratification par **le 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** :

- Ce n'est plus le TA de Montreuil, compétent pour les décisions de la direction des grandes entreprises de la DGFIP, mais le TA de Paris qui doit se prononcer sur la demande de décharge puisque *l'ordonnance de 2009* a redonné compétence au CNC, devenu centre national du cinéma et de l'image animée, pour établir et recouvrer la taxe. Or son siège est à Paris ;

- Par ailleurs, vous n'êtes à ce stade saisis que de la QPC qui vous a été transmise par une *ordonnance du 7 novembre 2013* et qui est dirigée contre deux dispositions qui n'ont pas encore été déclarées conformes à la Constitution : le *2nd alinéa de l'article L. 115-6* issu de *l'ordonnance de 2009* et le *I de l'article 9 de la loi de 2011* qui a ratifié cette dernière en lui conférant rétroactivement une valeur législative.

6 – S'agissant de l'applicabilité au litige des dispositions contestées, elle ne fait guère de doutes à nos yeux, compte tenu :

- d'une part, de la lettre de la 1^{ère} qui rappelle, même si ce n'est que dans une incidente, que les sociétés comme la requérante sont redevables de la taxe, à titre d'éditeur ;

- d'autre part, de ce qu'elle a remplacé *l'ancien 2nd alinéa* dont nous avons rappelé qu'il pouvait prêter à hésitation sur le point de savoir si la société était redevable de cette part.

Pour en juger autrement, il faudrait considérer que la seule portée de cette disposition est de prévoir l'assujettissement à la part « distributeur » qui n'est pas en litige, dans la mesure où, pour l'autre part, le sort de la société serait déjà réglé par le 1^{er} alinéa à lui seul.

Une telle solution nécessiterait de prendre le contre-pied de la position du *TA de Montreuil et de la CAA de Versailles* sur la 1^{ère} réclamation, en jugeant implicitement que la version de 2007 du texte impliquait déjà l'assujettissement à la part « éditeur ».

Même si, au moins en équité, une telle lecture nous apparaîtrait tentante, elle pourrait être regardée comme insuffisante, au regard du caractère libéral de votre jurisprudence sur l'applicabilité au litige (cf. *Chronique X. Domino et A. Bretonneau - QPC : deux ans, déjà l'âge de raison ? - AJDA 2012 p. 422*) qui accorde une importance essentielle au fait que la disposition contestée soit le fondement de la décision en litige, ce qui est le cas ici.

Il ne nous paraît, en outre, pas opportun de trancher à l'occasion de cette QPC une question de fond qui reste au cœur du litige sur la 2nde réclamation mais à propos de laquelle les parties n'ont pas débattu devant vous. Comme les griefs qui sont soulevés, peuvent, en tout état de cause, être rejetés comme n'ayant pas de caractère nouveau ou sérieux, il n'est pas nécessaire de trancher ce point que vous pourriez même être tentés d'afficher comme ayant été réservé en utilisant la formule « sans qu'il soit besoin de se prononcer sur l'applicabilité des dispositions au litige » (cf. *CE 8 février 2012 M. S..., 354080 – Conclusions M. Vialette et CE 22 mai 2013 Mme D..., 366494 – Conclusions V. Daumas*).

SUR LA RATIFICATION

7 – Les griefs relatifs à la ratification de l'ordonnance n'ont de portée utile que si l'on prend pour hypothèse que cette dernière a modifié l'état du droit en assujettissant la société à la part « éditeur » alors qu'elle y aurait échappé depuis 2007, puisqu'ils tiennent :

- d'une part, au fait que la ratification serait irrégulière, dès lors que l'ordonnance méconnaissait le champ de l'habilitation sur le fondement de laquelle elle a été prise (**article 71 de la loi n° 2009-258 du 5 mars 2009**) et qu'elle a été adoptée sur la base d'une proposition et non d'un projet de loi, cette irrégularité portant atteinte, selon la société, à son droit au recours effectif (**article 16 de la DDHC**) et à son droit de propriété (**articles 2 et 17**) ;

- d'autre part, au fait que, même régulière, la ratification confère rétroactivement valeur législative à des dispositions fiscales, en méconnaissance des exigences posées par le CC en matière de mesures fiscales rétroactives, au regard des **articles 2, 4, 16 et 17 de la DDHC**.

8 – S'agissant du champ de l'habilitation.

a) Nous aurions eu du mal à vous convaincre qu'il a été respecté par l'ordonnance à supposer qu'elle ait modifié l'état du droit, si vous aviez statué sur celle-ci avant ratification.

Il n'y a, en effet, que deux accroches envisageables dans le **I de l'article 71 de la loi de 2009** :

- les dispositions « *relatives au CNC (...) et nécessaires pour adapter ses ressources et ses dépenses à la nature de ses missions* » (**2° c**) ;
- celles qui sont « *relatives au financement du cinéma et des autres arts et industries de l'image animée et nécessaires pour (...) confier au CNC le recouvrement direct de la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision* » (**5° a**)

Et leur lecture combinée conduit plutôt à penser qu'en ce qui concerne la taxe litigieuse, les seules dispositions qui pouvaient être prises, en dehors de la codification à droit constant, étaient celles qui portaient sur les modalités de recouvrement.

b) Mais, s'agissant du contrôle de constitutionnalité, le CC estime, depuis sa **décision n° 2004-506 DC du 02 décembre 2004 - Loi de simplification du droit – Cdts 25 et 36** « *qu'est inopérant à l'encontre d'une loi de ratification le grief tiré de ce que l'ordonnance ratifiée aurait outrepassé les limites de l'habilitation* »

Le **commentaire aux cahiers** précise que « *si le CE doit censurer les dispositions d'une ordonnance qui interviennent dans une matière législative en dehors de l'habilitation (comme il le ferait pour un texte réglementaire empiétant sur le domaine réservé à la loi par l'article 34 de la Constitution), le Conseil constitutionnel se trouve, quant à lui, du fait de la ratification, devant des dispositions d'égale valeur législative, qu'elles trouvent leur origine dans des articles de l'ordonnance respectant l'habilitation ou dans des articles l'outrepassant* ».

c) Nous ne sommes pas certains qu'un tel raisonnement réponde totalement à la critique formulée par la société s'agissant d'une disposition fiscale pour laquelle le

consentement du législateur à l'impôt doit être antérieur au fait générateur de celui-ci : une ordonnance avec valeur législative rétroactive dès 2009 et une loi simplement promulguée en 2011 ont, en effet, de ce point de vue, une portée différente et une validation résultant simplement de la 2^{nde} poserait effectivement des question en matière de droit au recours et à la propriété.

Par ailleurs, dans une **décision n° 95-370 DC du 30 décembre 1995 - Loi autorisant le Gouvernement, par application de l'article 38 de la Constitution, à réformer la protection sociale**, le CC avait certes précisé que « *les dispositions fiscales sont au nombre de celles qui peuvent figurer dans une loi ; qu'elles peuvent donc être prises, par voie d'ordonnance, dans les conditions prévues à l'article 38 de la Constitution* » à propos d'un grief dirigé contre une loi d'habilitation. Et il avait ajouté « *qu'au regard des principes énoncés à l'article 14 de la DDHC, il appartient au Parlement, (...) de se prononcer sur les dispositions adoptées par ordonnance, lors de l'examen du projet de loi de ratification qui doit être déposé avant la date fixée par la loi* ». Mais il avait aussi relevé, par une incise, que le parlement « *a consenti l'impôt lors du vote de la loi d'habilitation* », ce qui n'est pas le cas ici.

d) Compte-tenu toutefois du caractère très ferme de l'inopérance retenue en 2004 et depuis lors (cf. p. ex. **Décision n° 2007-561 DC du 17 janvier 2008 - Loi ratifiant l'ordonnance n° 2007-329 du 12 mars 2007 relative au code du travail (partie législative – Cdt 12)**), nous vous invitons à retenir, a fortiori, en QPC, cette solution qui, dans sa généralité, nous semble s'appliquer aussi au domaine fiscal et qui s'explique, selon nous, par l'idée que le législateur aurait admis une interprétation large de l'habilitation au moment de la ratification qu'il ne vous reviendrait pas de remettre en cause ou que son abstention, depuis le dépôt, le 14 octobre 2009, d'un premier projet de loi de ratification, à modifier la disposition, valait consentement.

9 – S'agissant de la seconde irrégularité tenant au fait que la ratification a, finalement, résulté non pas de ce premier projet de loi qui n'a même pas été inscrit à l'ordre du jour du Sénat où il avait été déposé, mais d'une proposition de loi, il est tentant de prendre position.

Il s'agirait de déterminer si, en dépit de la **révision constitutionnelle de 2008** qui a expressément interdit les ratifications implicites, on peut toujours s'appuyer sur la prémisse de la **décision n° 72-73 L du 29 février 1972 - Nature juridique de certaines dispositions des articles 5 et 16 de l'ordonnance, modifiée, du 17 août 1967 relative à la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises**, qui les avait admises au motif que « *d'une part, les ordonnances qui ont fait l'objet du dépôt du projet de loi de ratification prévu par l'article 38 de la Constitution, demeurent des actes de forme réglementaire tant que la ratification législative n'est pas intervenue, mais que, d'autre part, ledit article 38, non plus qu'aucune autre disposition de la Constitution ne fait obstacle à ce qu'une ratification intervienne selon d'autres modalités que celle de l'adoption du projet de loi sus-mentionné* ».

La question nous paraît appeler une réponse d'autant plus positive que par une **décision n° 2012-280 QPC du 12 octobre 2012** qui se trouve concerner la société requérante mais qui est relative à l'Autorité de la concurrence, le CC a déjà déclaré conforme à la Constitution la disposition d'une ordonnance qui avait été ratifiée sur initiative parlementaire.

Toutefois, vous n'aurez pas à trancher le point car une telle méconnaissance de la procédure prévue par *l'article 38 de la Constitution* serait, en tout état de cause, sans incidence sur les « *droits et libertés que la Constitution garantit* » et le grief n'apparaît pas davantage pouvoir être invoqué à l'appui d'une QPC, que celui qui est tiré de la méconnaissance de la procédure d'adoption d'une loi (*Décision n° 2010-4/17 QPC du 22 juillet 2010 - M. Alain C. et autre [Indemnité temporaire de retraite outre-mer]*)

10 – Pour faire reste de droit et au regard de l'argumentation soulevée sur le droit au recours, vous pourriez relever qu'en l'espèce, comme dans la *décision n° 2007-561 précitée*, le Gouvernement, en déposant le projet de loi ratifiant cette ordonnance, et le Parlement, en l'adoptant, se sont bornés à mettre en oeuvre les dispositions de *l'article 38 de la Constitution* sans porter atteinte à ce droit

Pas plus que dans ce précédent, nous ne sommes en effet dans les rares cas visés par votre décision *CE 8 décembre 2000 H... et autres, 199072 au recueil – Chronique M. Guyomar – P. Collin*, rendue à propos de *l'article 6-1 de la CEDH*, où « *en raison des circonstances de son adoption, cette loi aurait eu essentiellement pour but de faire obstacle au droit de toute personne au procès équitable* ». Le code du cinéma, dans son entier n'a, en effet, pas été ratifié pour tenter de faire échouer les contentieux de la société puisque la disposition n'est intervenue qu'en 2011 et ce, en même temps que d'autres codes.

Si vous nous avez suivi, l'effet rétroactif dont se plaint la société et qui tient au fait, non pas que les dispositions ratifiées auraient pris effet avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance mais avant la ratification de cette dernière, n'est pas criticable car il résulte directement de l'application de *l'article 38* et de la jurisprudence selon laquelle « *Dès lors que sa ratification est opérée par le législateur, une ordonnance acquiert valeur législative à compter de sa signature* » (cf. notamment *CE 17 mai 2002 M. H... et autres, 232359 aux tables*).

SUR L'ARTICLE L. 115-6

11 - Il ne vous reste donc qu'à examiner les deux derniers griefs invoqués à l'encontre, cette fois, de *l'article L. 115-6* en tant qu'il assujettit la société à la part « éditeur ».

a) Au regard des principes d'égalité devant l'impôt et les charges publiques (*articles 6 et 13 de la DDHC*) qui sont, en 1^{er} lieu, invoqués, la société se méprend, nous semble-t-il, sur la portée à donner à la *décision du 28 décembre 2010 n° 2010-622 DC : RJF 3/11 n° 360* dans laquelle le CC a validé le taux d'imposition plus élevé pour la part « distributeur » qui avait été fixé pour ceux qui sont, comme elle, également éditeurs de tels services, et dont il a été indiqué qu'ils sont, « *eu égard à l'intégration de ces deux activités, dans une situation économique particulière de nature à faciliter leur développement* ».

Cette position n'implique pas, en effet, contrairement à ce qu'elle soutient, que cette catégorie devrait, en toute matière, être traitée différemment des deux autres mais simplement que, pour ce qui est de la part « distributeur » qui n'est pas en cause devant vous, l'imposition puisse être plus lourde. Et le CC pourrait même être regardé comme ayant implicitement admis que la part « éditeur » soit calculée dans les conditions de droit commun.

Pour le reste, il est exact que la société est imposée sur l'intégralité des recettes procurées par ses programmes alors que les redevances qui sont perçues par les éditeurs de la part des distributeurs qui commercialisent, à leur compte, leurs programmes, ne sont pas taxées. Mais cette différence n'est pas déterminante car les distributeurs en cause sont, en revanche taxés sur les recettes dont ils bénéficient de la part des clients finals que sont les consommateurs. Pour les éditeurs qui s'autodistribuent, il est donc logique qu'ils soient directement imposés sur les abonnements, puisque les deux activités sont, comme l'a relevé le CC, intégrées. Et s'agissant des dépenses taxées par la part « éditeur », il n'y avait donc pas lieu d'opérer une distinction selon que les redevables exerçaient ou non une activité de distribution.

b) Au regard de la jurisprudence du CC relative aux situations de double imposition (cf. *Décision n° 98-406 DC du 29 décembre 1998 - Loi de finances rectificative pour 1998* et *Cons. const. 26 novembre 2010 n° 2010-70 QPC : RJF 2011, n°210*), vous n'aurez pas à déterminer ce qu'elle prohibe précisément puisque la circonstance invoquée par la société requérante selon laquelle elle serait taxée deux fois à raison des mêmes revenus manque en fait : les assiettes des parts « éditeurs » et « distributeurs » ont été précisément définies en 2007 pour être complémentaires et recouvrir l'ancienne assiette, en l'élargissant, aux nouvelles recettes constituées par les appels et SMS surtaxés.

11 – Et PMNC au non-renvoi de la QPC.