

**N° 436365 – SA Métropole Télévision
(QPC + PAPC)**

9^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 16 juillet 2020

Lecture du 29 juillet 2020

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

La SA Métropole Télévision, éditeur de la chaîne M6, est soumise à raison de cette activité à la taxe sur la publicité diffusée prévue à l'article 302 bis KG du CGI, à la taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision régie par l'article 302 bis KD du même code, ainsi qu'à la taxe due par les éditeurs de services de télévision instituée par les articles L. 115-6 et suivants du code du cinéma et de l'image animée. A l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur les années 2012 et 2013, l'administration fiscale a réintégré dans la valeur ajoutée servant d'assiette à la CVAE ces trois taxes que la société en avait déduit. La société avait en effet cru pouvoir ranger ces prélèvements dans la catégorie des impositions assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaire que le b) du 4 du I de l'article 1586 sexies du CGI permet de retrancher du chiffre d'affaires pour le calcul de la valeur ajoutée imposable à la CVAE.

Le tribunal administratif de Montreuil lui a d'abord accordé la décharge des rappels de CVAE et de taxe additionnelle à cet impôt en découlant, par un jugement du 12 avril 2018. Mais la cour administrative d'appel de Versailles a ensuite fait application de votre décision *SAS Compagnie d'exploitation et répartition pharmaceutique (CERP) de Rouen* du 29 juin 2018, aux T. (aux ccl de Yohann Bénard, RJF 2018 n° 973) pour faire droit au recours du ministre en annulant ce jugement et en rétablissant les impositions en litige par un arrêt du 1^{er} octobre 2019 (publié à la RJF 2/20 n° 141). La société Métropole Télévision se pourvoit en cassation contre cet arrêt.

Elle soutient que la cour a commis une erreur de droit au regard de l'article 1586 sexies du CGI en jugeant que les trois taxes précitées auxquelles sont assujettis les éditeurs de services de télévision n'étaient pas des taxes grevant comptablement le prix des biens et des services vendus et ne figuraient dès lors pas au nombre des « taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées » déductibles de la valeur ajoutée au sens de ces dispositions.

La cour a transposé fidèlement à ces taxes assises sur les recettes publicitaires la grille d'analyse précisée par votre décision *CERP de Rouen* précitée.

Dans la lignée des règles d'interprétation des composantes de la valeur ajoutée dégagées à propos de la taxe professionnelle par la décision *Société Foncière Ariane* du 4 août 2006 (n° 267150, RJF 11/06 n° 1370, chron. Y. Bénard p. 962, ccl S. Verclytte au BDCF 11/06 n° 135) et la décision de Plénière *CRCAM Pyrénées-Gascogne* du 9 mai 2018, au Rec. (n° 388209, RJF 7/18 n° 764, ccl Y. Bénard, chron. A. Iljic 8-9/18 n° 1069), elles-mêmes fondées sur la connexion entre comptabilité et fiscalité, vous avez rappelé qu'il y a lieu, pour déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une des catégories d'éléments comptables pris en compte pour le calcul de la valeur ajoutée limitativement énumérées à l'article 1586 sexies, de se reporter aux règles comptables s'imposant à l'entreprise en cause, en vigueur l'année d'imposition concernée. Cette approche comptable vous a conduit à juger dans la décision *CERP de Rouen* que la notion de taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées figurant au b) du 4 du I de cet article s'entend des taxes qui s'ajoutent comptablement au prix des biens et services vendus par l'entreprise. Comme l'expliquait Y. Bénard dans ses conclusions sur cette affaire, cela vous conduit à admettre la déduction de la valeur ajoutée des impositions dont le montant est comptabilisé dans le chiffre d'affaires en plus du prix de vente net, et à refuser au contraire la déduction de celles qui n'apparaissent pas dans le compte de résultat ou qui y sont enregistrées dans un compte de charges.

Vous avez ainsi écarté la lecture économique défendue par la société Métropole Télévision, consistant à inclure dans les taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires les impositions qui sont de facto répercutées dans le prix de vente des biens et services sans pour autant que cette incorporation se traduise dans des écritures comptables isolant le montant de ces taxes au sein du prix de vente.

Les taxes en litige dans notre affaire sont certes assises sur le chiffre d'affaires généré par la fourniture d'espaces publicitaires, et incorporées au prix facturé aux annonceurs qui les achètent. Les deux taxes régies par le CGI ont en outre des modalités de recouvrement et de liquidation alignées sur celles de la TVA. Mais la requérante ne conteste pas que ces trois taxes ne grèvent comptablement le prix d'aucun bien ou service déterminé, ne donnent lieu à aucune écriture comptable spécifique à ce titre et sont enregistrées dans un compte de charges (n° 63).

La cour a donc jugé sans erreur de droit qu'elles ne pouvaient être déduites de la valeur ajoutée servant d'assiette à la CVAE. Le moyen ne justifie pas l'admission du pourvoi.

La requérante a également soulevé une QPC par laquelle elle soutient que les dispositions du 4 du I de l'article 1586 sexies du CGI, telles qu'interprétées dans une logique purement comptable par votre décision *SAS CERP de Rouen*, méconnaissent le principe d'égalité devant la loi résultant de l'article 6 de la DDHC et le principe d'égalité devant les charges publiques protégé par son article 13.

Tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à une disposition législative (CC, 6 octobre 2010, n° 2010-39 QPC) et cette interprétation constante peut résulter d'un arrêt isolé antérieur à la décision de renvoi au Conseil constitutionnel (CC, 4 avril 2014, n° 2014-

387 QPC), et même de la décision sur laquelle se greffe la QPC elle-même (CC, 21 octobre 2011, n° 2011-185 QPC ; CE QPC, 13 décembre 2019, *Sté Faurecia*, n° 430523, RJF 2020 n° 377).

Encore faut-il que la disposition en cause n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution. Or, il nous semble que cette condition n'est ici pas remplie. Dans les motifs et le dispositif de sa décision du 29 décembre 2009 sur la loi de finances pour 2010 (n° 2009-599 DC), le Conseil constitutionnel a en effet déclaré l'article 1586 sexies du CGI conforme à la Constitution, après avoir seulement retranché de l'énumération des taxes déductibles de la valeur ajoutée la taxe carbone qu'il venait de censurer.

Certes, n'était contestée que la constitutionnalité du plafonnement de la valeur ajoutée prévu au 7 du I de l'article 1586 sexies, et non la déductibilité de certaines taxes de son assiette précisée au 4 de ce I. Reste que le CC est réputé avoir réalisé un examen spécial de chacune des dispositions de l'article qu'il a déclaré conforme dans sa globalité (CC, n° 2010-9 QPC du 2 juillet 2010, *Section française de l'OIP* ; CE, n° 334188 et 334189, *Syndicat de la magistrature*, aux T. ; CE, 13 juillet 2011, *Syndicat professionnel des radios et télévisions indépendantes*, n° 347030 et 347721, au Rec.). L'autorité de la chose jugée qui s'attache à cette décision de 2009 en vertu de l'article 62 de la Constitution englobe donc le 4 du I de l'article 1586 sexies, et fait obstacle à ce qu'il en soit de nouveau saisi, et ce même si le grief d'inconstitutionnalité invoqué n'avait été ni soulevé ni relevé d'office par le Conseil constitutionnel (CE, *Commune de Buc*, 19 septembre 2010, n° 330310, au Rec.).

Seul un changement des circonstances de droit ou de fait affectant sa portée depuis lors justifierait un réexamen des dispositions critiquées par le Conseil constitutionnel (CC, n° 2009-595 DC du 3 décembre 2009, *Loi organique relative à l'application de 61-1 de la Constitution* ; CC, n° 2013-349 QPC, 18 octobre 2013, *Sociétés Allianz IARD et autre*). Il faudrait pour cela regarder la décision *CERP de Rouen* comme un changement de circonstances. L'interprétation que vous donnez de la disposition législative contestée postérieurement à sa déclaration de conformité par le Conseil constitutionnel est en effet susceptible de constituer une circonstance nouvelle de nature à permettre que soit posée une QPC visant la portée ainsi conférée à la loi par votre décision (CE, *Commune de Chessy*, n° 418637, 20 décembre 2018, aux T.).

Si vous avez fait une application positive de cette jurisprudence dans une décision *Mme N...* du 31 juillet 2019 (n° 429095, inédite), vous aviez refusé dans l'affaire *Commune de Chessy* de qualifier de circonstance nouvelle une décision du Conseil d'Etat précisant qu'il y avait lieu de se référer à la notion d'unité urbaine retenue par l'INSEE pour interpréter la notion d'inclusion dans une agglomération de plus de 50 000 habitants. Nous peinons à voir dans la décision *CERP de Rouen*, qui explicite la notion de « taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées » par référence aux normes comptables, une avancée jurisprudentielle plus substantielle de nature à rouvrir une fenêtre de contestation d'une loi déjà déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel.

Les dispositions contestées, dont la rédaction n'a pas évolué depuis 2009, ne peuvent donc plus à notre sens être déférées au juge constitutionnel.

Peut-être estimerez-vous que l'absence de caractère sérieux de la question posée est un terrain plus solide pour écarter le moyen, comme vous l'avez fait pour refuser de renvoyer au Conseil constitutionnel la QPC qui assortissait déjà le pourvoi de la SAS CERP de Rouen.

Vous pourriez en ce cas reprendre ce précédent en jugeant non sérieux le grief tiré d'une méconnaissance de l'article 13 de la DDHC au motif que le législateur a fondé son appréciation de la capacité contributive des entreprises sur un critère objectif et rationnel en rendant déductibles de la valeur ajoutée les taxes qui, en application de normes comptables, grèvent le prix des biens et des services vendus par l'entreprise.

Vous pourrez compléter cette motivation pour répondre à l'argument selon lequel puisque la décision *CERP de Rouen* incorpore la norme comptable à la loi fiscale en renvoyant à celle-ci pour définir l'assiette de la CVAE, cette norme comptable peut être critiquée au regard de la Constitution. La société soutient que le plan comptable général viole le principe d'égalité devant les charges publiques en tant qu'il ne prévoit pas de règle d'enregistrement permettant de faire apparaître comptablement le fait qu'économiquement les taxes sectorielles en litige grèvent le prix des biens et services vendus par les entreprises assujetties. Cette présentation repose sur un raccourci trompeur, car la norme comptable n'est évidemment pas élevée au rang de loi par votre décision. Le PCG reste un ensemble de dispositions de valeur réglementaire, dont la constitutionnalité ne peut être contestée à l'occasion d'une QPC.

Vous pourrez écarter d'un même mouvement le grief tiré d'une méconnaissance de l'article 6 de la DDHC, qui ne fait pas l'objet d'une argumentation spécifique.

Par ces motifs, nous concluons au non-renvoi de la QPC au Conseil constitutionnel et à la non-admission du pourvoi.