



Commentaire

Décision n° 2021-921 QPC du 25 juin 2021

Société M6 Publicité

(Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 20 avril 2021 par le Conseil d'État (décision n° 448984 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société M6 Publicité portant sur l'article 302 *bis* KD du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2021-921 QPC du 25 juin 2021, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le deuxième alinéa du 2 de l'article 302 *bis* KD du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2015-681 du 18 juin 2015 portant simplification des obligations déclaratives des entreprises en matière fiscale.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – Histoire de la taxation de la publicité radio et télédiffusée

* Objet de critiques quant à son impact social, au point d'être partiellement exclue des chaînes de télévision publiques¹, la publicité radio et télédiffusée n'en constitue pas moins la principale ressource financière du secteur audiovisuel. La puissance publique a ainsi soumis très tôt les principaux acteurs de la publicité à de multiples régimes de prélèvements².

Instituée par décret³ sous la forme d'une taxe parafiscale afin d'abonder un fonds de soutien aux radios privées locales aux faibles revenus publicitaires, la taxe sur

¹ Sur les conséquences de cette suppression v. Marc Bourreau et Christian Grece, « L'impact de la suppression de la publicité sur les chaînes de télévision publiques », *Revue économique*, 2011/5 (Vol. 62), p. 781-811.

² Ainsi le législateur a-t-il prévu, dès 1986, le principe d'un « *prélèvement sur les ressources provenant de la publicité diffusée par voie de radio et de télévision* » (article 80 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication).

³ Décret n° 87-826 du 9 octobre 1987 portant création d'une taxe parafiscale au profit d'un fonds de soutien à l'expression radiophonique ; décret n° 92-1053 du 30 septembre 1992 portant renouvellement d'une taxe parafiscale au profit d'un fonds de soutien à l'expression radiophonique ; décret n° 97-1263 du 29 décembre 1997 portant création d'une taxe parafiscale au profit d'un fonds de soutien à l'expression radiophonique ; décret n° 2002-1545 du 24 décembre 2002 portant application de l'article 80 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication et modifiant le décret n° 97-1263 du 29 décembre 1997.

la publicité par voie de radiodiffusion sonore et de télévision a ensuite été reprise par le législateur dans le cadre de la disparition de la parafiscalité prévue par la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001⁴.

Créé par la loi de finances pour 2003⁵, l'article 302 *bis* KD du CGI, objet de la présente QPC, instaure une taxe sur la publicité radio et télédiffusée, perceptible à compter du 1^{er} janvier 2003, dont les dispositions reprennent pour l'essentiel celles de l'ancienne taxe parafiscale ayant le même objet. Elle a été régulièrement modifiée depuis lors, dans ses barèmes et sa périodicité⁶.

* Jusqu'en 2019, cette taxe s'inscrivait dans un ensemble plus large de taxation de la publicité audiovisuelle prévue à la fois par le CGI et par le code du cinéma et de l'image animée. En particulier, les articles 302 *bis* KA et 302 *bis* KG du CGI régissaient deux autres taxes, applicables à la publicité diffusée par voie de télévision, dont les assiettes, barèmes et périodicités étaient légèrement différents. Le rendement combiné de ces trois taxes était évalué, pour 2017, à plus de 40 millions d'euros annuels⁷, dont 26 millions pour la seule taxe établie par l'article 302 *bis* KD.

Les trois taxes prévues par le CGI étaient donc :

- à l'article 302 *bis* KA, la **taxe sur la publicité télévisée**, qui frappait les messages publicitaires reçus en France sur des écrans de télévision⁸ et dont les redevables étaient les régies publicitaires (de télévision), selon un tarif constitué par le prix facturé par message publicitaire (barème progressif, avec certaines exonérations) ;

- à l'article 302 *bis* KD (les dispositions contestées), la **taxe sur la publicité par voie de radiodiffusion sonore et de télévision**, qui frappait non les messages publicitaires mais les opérations d'émission et de diffusion de ces messages à partir du territoire français, et dont les redevables étaient également les régies publicitaires (de télévision et de radio), selon un tarif par palier (barèmes forfaitaires progressifs) de revenus publicitaires trimestriels issus des paiements des annonceurs aux fins d'émission et de diffusion de leurs messages publicitaires ;

⁴ Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.

⁵ Loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 de finances pour 2003.

⁶ Loi n° 2003-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations ; loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 ; loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008.

⁷ Évaluation préalable des articles du projet de loi de finances pour 2019, sur l'article 10, p. 87 et s.

⁸ À l'exception des messages diffusés pour le compte d'œuvres reconnues d'utilité publique.

- et à l'article 302 *bis* KG, la **taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision**, dont les redevables étaient initialement les seuls éditeurs de services de télévision, en application d'un taux sur la part des revenus publicitaires excédant un plafond annuel. Cet article a fait l'objet d'une réécriture en 2017 pour inclure comme redevable toute personne qui encaisse des sommes versées par les annonceurs pour la diffusion de leurs messages publicitaires par un éditeur de services de télévision, afin de répondre à la censure prononcée par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017⁹.

En outre, les articles L. 115-6 et suivants du code du cinéma et de l'image animée ont institué une **taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision** qui, dans sa composante « publicité », frappe les revenus publicitaires des services télévisuels diffusant des films financés avec le concours du Centre national du cinéma et de l'image animée (également en application d'un taux sur la part des revenus excédant un plafond annuel). Ces dispositions ont également fait l'objet d'une réécriture, en 2014, pour répondre à la censure prononcée par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014¹⁰.

* Les trois taxes sur la publicité audiovisuelle prévues par le CGI ont été supprimées à compter du 1^{er} janvier 2020 par la loi de finances pour 2019.

Le Gouvernement avait initialement envisagé de fusionner ces trois taxes en une seule, en avançant pour motif la complexité de la rédaction de l'article 302 *bis* KG, qui divisait la perception de la taxe entre plusieurs redevables¹¹. La fusion proposée n'a finalement pas abouti, puisqu'au cours de la navette parlementaire, l'ensemble de ces taxes a été purement et simplement supprimé au Sénat, à la suite du vote d'un amendement du Gouvernement en ce sens.

Les dispositions faisant l'objet de la présente QPC ont donc cessé d'être applicables à compter de l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2019¹².

⁹ Décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017, *Société EDI-TV (Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision)*.

¹⁰ Décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, *TF1 SA (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision)*.

¹¹ Le rapport d'évaluation préalable du projet de loi de finances énonce ainsi que « *ce dispositif de ventilation, introduit à la suite de la décision du n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017, peut s'avérer complexe, notamment en cas d'intermédiaires multiples, peu robuste face à l'évolution des modèles et des circuits économiques et ne présente pas d'utilité dès lors que sont taxées les sommes perçues par la première personne qui encaisse les revenus publicitaires, indépendamment de son activité* ». Il était alors envisagé que la nouvelle taxe unique soit assise « *sur le montant total annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée, des sommes versées par les annonceurs pour la diffusion en France de leurs messages publicitaires* » et due « *par la personne qui les encaisse* ».

¹² Conformément aux dispositions du E du paragraphe XV de l'article 26 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, ces dispositions sont abrogées pour les encaissements intervenant à compter du 1^{er} janvier 2020.

2. – Modalités de la taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision

a. – Les acteurs de la publicité et la notion de contrat de régie

* Outre les métiers se consacrant, en amont, à la création artistique des messages publicitaires et à la réalisation des études préalables de marché, la diffusion de messages publicitaires à la radio ou à la télévision fait intervenir trois types de professionnels aux rôles bien distincts :

- un **annonceur**, entreprise qui paie pour l’insertion et la diffusion de messages à caractère promotionnel dans les médias et sur différents supports ;

- un **éditeur**, ou diffuseur, entreprise de média souhaitant valoriser son audience et se rémunérer en servant de support à la diffusion de ces messages ;

- et un **régisseur**, ou société de régie publicitaire, qui agit alors comme intermédiaire en commercialisant les espaces publicitaires d’un support auprès d’annonceurs.

La vente d’espaces publicitaires à la radio ou à la télévision – nommée « régie publicitaire » – peut être effectuée directement par les éditeurs eux-mêmes, mais cette activité est aujourd’hui souvent externalisée. Les éditeurs confient ainsi la gestion de leurs créneaux publicitaires à une société de régie publicitaire, personne morale distincte¹³, pouvant selon les cas être soit une filiale de l’éditeur, soit une entreprise indépendante, et exercer soit pour le compte d’un seul éditeur (pour tout ou partie de sa publicité), soit pour plusieurs supports.

* Si certains supports sont payés directement par les annonceurs et reversent ensuite au régisseur la commission rémunérant les services rendus par celui-ci, la rémunération des sociétés de régie se fait généralement par le biais d’une commission calculée sur la base d’un pourcentage appliqué aux sommes versées par les annonceurs.

De façon générale, les modalités de perception des montants versés par les annonceurs en contrepartie de la diffusion de leurs messages publicitaires et les conditions de leur réversion aux éditeurs dépendent des relations contractuelles existant entre ces éditeurs et la régie. Ces contrats sont établis librement – ils sont soumis au droit commun des contrats –, sous réserve de certaines dispositions

¹³ Ou plus rarement à des régisseurs et régisseuses, personnes physiques exerçant leur activité en tant qu’indépendants.

spéciales du code de commerce relatives à la transparence du secteur publicitaire¹⁴ et des initiatives des organisations professionnelles pour encadrer les usages en encourageant le recours à des contrats types¹⁵.

La forme la plus courante de ces relations est celle du contrat de mandat par lequel la société de régie agit au nom et/ou pour le compte de la société de diffusion¹⁶, et est rémunérée par des commissions sur le prix de l'espace facturé à l'annonceur.

Cependant, le mandat n'est pas la seule forme du contrat de régie, qui peut aussi prendre la forme d'un contrat de commissionnement, dans lequel la régie agit pour son propre compte et à ses risques et périls, les sommes versées par les annonceurs étant alors comptablement incluses dans le chiffre d'affaires du régisseur.

Les parties restent, en outre, parfaitement libres de donner à leurs relations toute autre forme contractuelle.

b. – Le régime de la taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision (les dispositions contestées)

* Sont **redevables** de la taxe instaurée par l'article 302 bis KD du CGI « *les personnes qui assurent la régie* » des messages publicitaires. Cette formulation ne doit cependant pas être comprise comme n'assujettissant que les sociétés ayant une activité autonome de régie publicitaire. Le Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFIP) précise ainsi que « *les redevables de la taxe sont les personnes qui assurent la régie des messages de publicité et qui peuvent être soit les organismes de programmes ou de diffusion, soit des régisseurs mandatés par eux* »¹⁷.

Sont donc redevables de la taxe soit l'éditeur, s'il assure lui-même la vente de ses propres espaces publicitaires, soit la personne (généralement morale mais éventuellement physique) assurant la régie de façon autonome, quelle que soit la forme contractuelle la liant aux éditeurs.

¹⁴ Articles L. 440-1 et suivants du code de commerce, dans leur rédaction issue de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques (dite « *loi Sapin* »).

¹⁵ V. Linda Arcelin, « Contrats de publicité. – Contrats interprofessionnels spéciaux », *Jurisclasseur communication*, Fascicule 306, 1^{er} juin 2019, n° 3 et s.

¹⁶ Selon que le mandat implique une représentation dite parfaite ou transparente (dans l'hypothèse où le mandataire agit au nom et pour le compte du mandant) ou imparfaite (dans l'hypothèse où le mandataire agit seulement pour le compte du mandant). Voir l'article 1154 du code civil.

¹⁷ BOFIP - TCA - Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision, BOI-TCA-PRT. Il ne semble pas cependant qu'il faille retenir du terme « mandaté » le fait que seules les régies autonomes agissant sous la forme du contrat de mandat seraient assujetties à la taxe.

* L'**assiette** de la taxe s'entend de l'ensemble des **sommes versées par les annonceurs** au redevable (à la régie) pour diffuser leurs messages, desquelles sont retirées la TVA et les commissions d'agence.

Le Conseil d'État a eu l'occasion d'affirmer que devaient être compris dans l'assiette de cette taxe non seulement les sommes versées en numéraire par les annonceurs mais également l'ensemble des biens et services perçus par les régies en contrepartie de la diffusion des messages publicitaires¹⁸. Il s'agit ce faisant de couvrir la pratique consistant à échanger la vente d'une plage de diffusion contre une autre ou encore la mise à disposition de copie de film. Cette décision témoigne de la complexité des opérations de régie (qui étaient ici en outre effectuées par le biais d'un sous-régisseur) et du calcul de l'assiette de l'imposition.

* Le montant de la taxe résulte de l'application à cette assiette de **tarifs** définis selon des barèmes forfaitaires progressifs par paliers, en fonction du montant des revenus publicitaires trimestriels, distincts pour la télévision et la radio. Le 3 de l'article 302 *bis* KD prévoit à ce titre des seuils minimaux de recettes trimestrielles (46 000 € pour la publicité radiodiffusée et 457 001 € pour la publicité télévisée) et des seuils maximaux (au-delà desquels le tarif ne varie plus).

* Enfin, la taxe est constatée, liquidée et recouvrée selon les mêmes règles, garanties et sanctions que celles qui sont retenues pour la TVA.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société M6 Publicité exerce une activité de régie de messages publicitaires et, à ce titre, elle s'était acquittée spontanément de la taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision prévue à l'article 302 *bis* KD du CGI pour les années 2015 à 2017. Par une demande présentée devant le tribunal administratif de Montreuil, elle avait sollicité la décharge de cette taxe et avait soulevé, à l'occasion de cette instance, une QPC portant sur la conformité de ce texte aux droits et libertés garantis par la Constitution.

Le tribunal administratif de Montreuil avait transmis cette QPC au Conseil d'État qui, par la décision précitée du 20 avril 2021, l'avait renvoyée au Conseil constitutionnel au motif que le moyen tiré de ce que les dispositions contestées « *méconnaîtraient le principe d'égalité devant les charges publiques, en ce qu'elles auraient pour effet d'assujettir les régisseurs de messages publicitaires à une imposition dont l'assiette inclurait des sommes dont ils n'ont pas la disposition, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

¹⁸ CE, 20 mai 2016, n° 378549, 8^e et 3^e sous-sections, *Sté IP France SA*.

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

A. – La version des dispositions, les griefs et la restriction du champ de la QPC

* Le Conseil d'État n'ayant pas précisé dans le dispositif de sa décision la rédaction de l'article 302 *bis* KD du CGI dans laquelle les dispositions étaient renvoyées, le Conseil constitutionnel, conformément à sa jurisprudence habituelle, l'a déterminée lui-même après avoir rappelé que « *La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée* » (paragr. 1). Au regard des années d'imposition en litige, le Conseil a considéré qu'il était saisi de cet article dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2015-681 du 18 juin 2015 portant simplification des obligations déclaratives des entreprises en matière fiscale.

* La société requérante estimait que ces dispositions méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques, au motif qu'elles assujettiraient les régies publicitaires à une imposition dont l'assiette inclurait des sommes dont elles n'avaient pas la disposition. Elle considérait en effet que, dans la mesure où elles agissent au nom et pour le compte des éditeurs, les régies se trouvent imposées sur des sommes devant être reversées à ces derniers et dont ils ont seuls, en pratique, la disposition.

Au vu de ce grief, le Conseil constitutionnel a considéré que la QPC portait sur le deuxième alinéa du 2 de l'article 302 *bis* KD du CGI (paragr. 4).

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

* Aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 confiscatoire 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*

*but*s qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »¹⁹.

* Sur le fondement de cet article, le Conseil opère un contrôle qui, sans examiner spécifiquement une différence de traitement entre deux catégories de contribuables, s'assure que les critères choisis par le législateur pour apprécier les facultés contributives des contribuables sont des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il poursuit et que leur application ne conduit pas à une rupture caractérisée de l'égalité.

Le Conseil s'assure également que les dispositions ne conduisent pas à soumettre le contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il ne dispose pas. Ainsi le Conseil constitutionnel a-t-il déduit du principe d'égalité devant les charges publiques l'exigence selon laquelle « ***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*** »²⁰. 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 que le Conseil a d'abord censuré, dans sa décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, l'extension par le législateur de l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision²¹ aux sommes versées par les annonceurs et les parrains « à toute personne en assurant l'encaissement ». Il a jugé à cette occasion « *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* »²².

– La deuxième décision, n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, portait sur un autre versant²³ de cette même taxe, dont étaient redevables les éditeurs de services de télévision, et dont l'assiette était constituée cette fois par 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

¹⁹ Voir par exemple la décision n° 2016-742 DC du 22 décembre 2016, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2017*, paragr. 22.

²⁰ Décisions n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 29, n° 2013-362 QPC du 6 février 2014, *TF1 SA (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision)*, cons. 4, n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017, *Société EDI-TV (Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision)*, paragr. 5, et n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017, *Société EDI-TV (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision II)*, paragr. 5.

²¹ Définie au a du 1° de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée.

²² Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013 précitée, cons. 27 à 30.

²³ Défini au c du 1° du même article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée.

constitutionnel a ici jugé « *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 ; [...] 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* »²⁴.

– De la même façon, dans sa décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017, le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions applicables à une autre imposition – la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision²⁵ – dont les caractéristiques (redevables et assiette) étaient en grande partie identiques à celles de la taxe mentionnée ci-dessus. En particulier, cette taxe, due par les éditeurs de services de télévision, s'appliquait aux sommes versées par les annonceurs, non seulement à ces éditeurs, mais aussi aux régisseurs de messages publicitaires. Confirmant la position qu'il avait retenue dans les deux décisions précitées, le Conseil constitutionnel a jugé 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 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. / 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* »²⁶.

– Enfin, dans sa décision n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017, le Conseil était saisi de la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision²⁷ assise sur le montant des sommes versées par les annonceurs et les parrains, pour la diffusion de leurs messages publicitaires et de parrainage, aux éditeurs de services de télévision « *ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage* ». Il a jugé 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. Elles ont ainsi*

²⁴ Décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014 précitée, cons. 5 et 6.

²⁵ Prévue à l'article 302 *bis* KG du CGI.

²⁶ Décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017 précitée, paragr. 6 et 7.

²⁷ Prévue à l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée.

pour effet de soumettre un contribuable à une imposition dont l'assiette peut inclure des revenus dont il ne dispose pas. / 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 »²⁸.

Ces quatre décisions reposent toutes sur le constat qu'en incluant dans l'assiette de ces taxes, dont étaient redevables les éditeurs, des sommes perçues par des tiers (« *personnes en assurant l'encaissement* » ou régisseurs), les dispositions contestées avaient pour effet de soumettre les contribuables à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont ils ne disposent pas, en méconnaissance de l'exigence de prise en compte des facultés contributives.

* Il ressort de sa jurisprudence que, pour s'assurer du respect de l'exigence de prise en compte des facultés contributives, le Conseil constitutionnel est conduit à prendre en considération le revenu ou les ressources dont le redevable a la « disposition ».

Jusqu'à présent, le Conseil a principalement envisagé la notion de revenus disponibles de manière négative, c'est-à-dire en la définissant par opposition à celle de revenus « potentiels » ou « latents », dont il a jugé à plusieurs reprises qu'ils ne pouvaient être intégrés, en tant que tels, dans le revenu d'un contribuable pour le calcul du plafonnement à l'impôt de solidarité sur la fortune (devenu impôt sur la fortune immobilière). Ainsi, dans la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution la prise en compte de tels revenus : « *en intégrant ainsi, dans le revenu du contribuable pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et de la totalité des impôts dus au titre des revenus, 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, le législateur a fondé son appréciation sur des critères qui méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives* »²⁹. Ce faisant, il a jugé que seuls des revenus réalisés ou disponibles, et non des revenus « potentiels » ou « latents », pouvaient figurer au dénominateur du calcul du plafonnement de l'ISF.

* Enfin, le Conseil admet cependant que le législateur puisse déroger, dans certaines hypothèses limitées, à l'exigence selon laquelle l'imposition doit être acquittée par le redevable qui dispose du revenu taxable.

²⁸ Décision n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017 précitée, paragr. 6 et 7.

²⁹ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 95. Voir aussi, dans le même sens, les décisions n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 12, et n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances pour 2017*, cons. 21-22.

Dans les quatre décisions précitées relatives aux taxes sur la publicité, le Conseil a ainsi affirmé que des dérogations étaient possibles « *notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales* », de telles dérogations devant être « *adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs* ».

C. – L'application à l'espèce

Le Conseil a contrôlé les dispositions contestées au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, après avoir rappelé qu'il en découle une exigence de prise en compte des facultés contributives qui implique notamment « *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* » (paragr. 5 et 6).

Au cas présent, le Conseil a relevé que les dispositions contestées assujettissaient les personnes exerçant une activité de régie publicitaire à une taxe dont l'assiette est assise sur les sommes qui leur sont payées par les annonceurs, hors TVA et éventuelles commissions d'agence (paragr. 7).

Pour écarter le grief de la société requérante, le Conseil a considéré, en premier lieu, que « *les régies publicitaires sont imposées sur des sommes qui leur sont effectivement versées par les annonceurs* » (paragr. 8).

À cet égard, le Conseil a distingué cette situation de celle dont il avait eu à connaître dans les quatre décisions précitées ayant donné lieu aux précédentes censures de taxes sur la publicité qui avaient un objet proche. En effet, ces décisions reposaient sur le constat que ces taxes, dont étaient redevables les éditeurs, incluaient ou pouvaient inclure dans leur assiette des sommes perçues par des tiers (« *personnes en assurant l'encaissement* » ou « *régisseurs de messages publicitaires* »). Ces taxes avaient donc directement pour objet et pour effet de soumettre les contribuables à une imposition dont l'assiette incluait des revenus dont ils ne disposaient pas, en méconnaissance de l'exigence de prise en compte des facultés contributives.

À l'inverse, ici, les dispositions contestées désignaient expressément comme redevables de la taxe en cause les personnes qui exercent une activité de régie, et fixaient comme seule assiette les revenus publicitaires payés par les annonceurs à ces mêmes régies. Le législateur n'avait donc pas inclus dans la définition de l'assiette de cette taxe des sommes directement perçue par un tiers.

En second lieu, le Conseil a relevé que « *la circonstance qu'une partie de ces sommes doive être reversée aux éditeurs lorsqu'une régie publicitaire agit pour*

le compte d'un éditeur relève de la forme contractuelle librement choisie pour régler leurs relations » (paragr. 9).

Le Conseil a ainsi considéré que l'existence et la forme d'un éventuel mandat, à l'occasion duquel la régie agit au nom et pour le compte des diffuseurs, relevait du libre choix des parties contractantes.

Le Conseil en a conclu que les dispositions contestées n'incluaient pas dans l'imposition en cause « *des sommes qui ne seraient pas à la disposition des personnes qui y sont assujetties* » (paragr. 10). Il en a déduit que les dispositions contrôlées ne méconnaissaient pas le principe d'égalité devant les charges publiques (même paragr.).

Le Conseil a en conséquence déclaré les dispositions contestées conformes à la Constitution (paragr. 11).