

REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

CONSEIL D'ETAT

Statuant au contentieux

N° 392723

M. Etienne de Lageneste, Rapporteur M. Benoît Bohnert, Rapporteur public

Séance du 30 mai 2016

Lecture du 23 juin 2016

Le Conseil d'Etat statuant au contentieux (Section du contentieux, 8ème et 3ème chambres réunies) Sur le rapport de la 8ème chambre de la section du contentieux

Vu la procédure suivante :

Omea Telecom, succursale française de la société de droit britannique Omer Telecom Limited, a demandé au tribunal administratif de Cergy-Pontoise de prononcer la décharge des cotisations de taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques auxquelles elle a été assujettie au titre de période du 1er avril 2009 au 31 décembre 2010 et d'ordonner la restitution de cette somme assortie des intérêts au taux légal. Par un jugement n° 1201640 du 25 septembre 2013, le tribunal administratif a rejeté cette demande.

Par un arrêt n° 13VE03506 du 11 juin 2015, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société par actions simplifiée Omea Telecom, venant aux droits de la succursale française de la société Omer Telecom Limited dénommée Omea Telecom, contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 17 août et 18 novembre 2015 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Omea Telecom demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, notamment son article 14, ensemble son premier protocole additionnel, notamment son article 1er ;
- le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

- le code des postes et des communications électroniques ;
- la loi n° 2009-258 du 5 mars 2009 ;
- la décision du Conseil constitutionnel n° 2009-577 DC du 3 mars 2009 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Etienne de Lageneste, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de M. Benoît Bohnert, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Gaschignard, avocat de la Société Omea Telecom SAS ;

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'Omea Telecom, succursale française de la société de droit britannique Omer Telecom Limited, a été assujettie, pour la période du 1er avril 2009 au 31 décembre 2010, à la taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques, prévue par l'article 302 bis KH du code général des impôts ; que le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté sa demande tendant à la décharge de cette imposition ; que la société par actions simplifiée Omea Telecom, venant aux droits de la société Omer Telecom Limited, se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 11 juin 2015 qui a rejeté son appel formé contre ce jugement ;

2. Considérant que la cour a insuffisamment motivé son arrêt en s'abstenant de répondre au moyen opérant tiré de ce que la combinaison de deux mécanismes favorables aux opérateurs possédant un réseau crée une discrimination entre ces opérateurs et les opérateurs de réseau mobile virtuel ; qu'ainsi, sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens du pourvoi, la société requérante est fondée à demander l'annulation de l'arrêt de la cour ;

3. Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative ;

Sur les conclusions en décharge de la taxe :

En ce qui concerne la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et son premier protocole additionnel :

4. Considérant qu'aux termes de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales : " Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. / Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes " ; qu'aux termes de l'article 14 de cette convention : " La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre

situation " ; qu'une distinction entre des personnes placées dans une situation analogue est discriminatoire, au sens de ces stipulations, si elle n'est pas assortie de justifications objectives et raisonnables, c'est-à-dire si elle ne poursuit pas un objectif d'utilité publique ou si elle n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec les buts de la loi ;

5. Considérant qu'aux termes de l'article 302 bis KH du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la période d'imposition : " I. - Il est institué une taxe due par tout opérateur de communications électroniques, au sens de l'article L. 32 du code des postes et des communications électroniques, qui fournit un service en France et qui a fait l'objet d'une déclaration préalable auprès de l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes en vertu de l'article L. 33-1 du même code. / II. - La taxe est assise sur le montant, hors taxe sur la valeur ajoutée, des abonnements et autres sommes acquittés par les usagers aux opérateurs mentionnés au I en rémunération des services de communications électroniques qu'ils fournissent, déduction faite du montant des dotations aux amortissements comptabilisés au cours de l'exercice clos au titre de l'année au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, lorsqu'ils sont afférents aux matériels et équipements acquis, à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2009-258 du 5 mars 2009 relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision, par les opérateurs pour les besoins des infrastructures et réseaux de communications électroniques établis sur le territoire national et dont la durée d'amortissement est au moins égale à dix ans. / Sont toutefois exclues de l'assiette de la taxe : / 1° Les sommes acquittées par les opérateurs au titre des prestations d'interconnexion et d'accès faisant l'objet des conventions définies au I de l'article L. 34-8 du code des postes et des télécommunications électroniques ; (.) " ;

6. Considérant que, en matière de téléphonie mobile, les opérateurs de communications électroniques sont notamment, d'une part, les personnes exploitant un réseau de communications électroniques ouvert au public et, d'autre part, celles, qui ne disposant pas de réseaux de communications électroniques, fournissent des services de communications électroniques ; que ces dernières sont désignées sous le nom d'opérateurs de réseau mobile virtuel ; qu'en vertu de l'article L. 34-8 du code des postes et des communications électroniques, les opérateurs ne disposant pas de leur propre réseau peuvent conclure des conventions d'interconnexion avec les opérateurs possédant un réseau ;

7. Considérant, en premier lieu, qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 302 bis KH du code général des impôts que l'assiette de la taxe prévue à cet article ne comprend que les abonnements et autres sommes acquittés par les usagers ; que le terme " usagers " doit être entendu comme désignant à la fois les consommateurs finaux sur le marché résidentiel, les entreprises sur le marché de détail professionnel et les opérateurs sur le marché de gros, ainsi que l'a d'ailleurs précisé l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes (ARCEP) dans son avis du 14 octobre 2008 ; que l'assiette de la taxe est ainsi constituée des sommes versées par les usagers aux opérateurs de communications électroniques en rémunération des services de communication que ceux-ci fournissent ; que, comme le confirment les travaux parlementaires, le 1° du II de cet article exclut de l'assiette de la taxe acquittée par les opérateurs possédant un réseau les sommes qui leur sont versées par un opérateur de réseau mobile virtuel au titre d'une prestation d'interconnexion afin d'éviter une double imposition des prestations de détail ; que, d'une part, contrairement à ce que soutient la société requérante, le 1° du II de l'article 302 bis KH n'autorise pas les opérateurs de réseau mobile virtuel à exclure de l'assiette de la taxe à laquelle ils sont

assujettis les sommes qu'ils acquittent au titre des prestations d'interconnexion auprès des opérateurs possédant un réseau, lesquelles ne peuvent être regardées comme des sommes acquittées par les usagers ; que, d'autre part, eu égard à la nature de la taxe assise sur ces sommes versées par les usagers, l'article 302 bis KH du code général des impôts ne crée aucune discrimination entre les opérateurs de réseau mobile virtuel et les opérateurs possédant un réseau en excluant de l'assiette de cette taxe les produits perçus par les opérateurs possédant un réseau au titre des prestations d'interconnexion qu'ils fournissent aux opérateurs de réseau mobile virtuel, produits distincts de ceux perçus sur les usagers ;

8. Considérant, en deuxième lieu, qu'il résulte de l'article 302 bis KH du code général des impôts que peuvent être déduites de l'assiette de la taxe les dotations aux amortissements comptabilisés au cours de l'exercice clos au titre de l'année au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, lorsqu'ils correspondent aux matériels et équipements acquis par les opérateurs pour les besoins des infrastructures et réseaux de communications électroniques établis sur le territoire national et dont la durée d'amortissement est au moins égale à dix ans ; que cette déduction a pour objet de favoriser les investissements dans les infrastructures de réseau et d'encourager la couverture numérique du territoire national ; qu'elle bénéficie aux opérateurs possédant un réseau qui engagent des sommes importantes pour réaliser et entretenir de telles infrastructures, d'une durée d'amortissement allant de dix à soixante ans, et sont, à ce titre, soumis à des aléas industriels, juridiques et financiers spécifiques que ne subissent pas les opérateurs de réseau mobile virtuel ; que, cependant, les opérateurs de réseau mobile virtuel, qui ne procèdent ni à l'acquisition, ni à la maintenance de ces matériels et équipements, acquittent le prix des prestations d'accès prévu par les conventions d'interconnexion, dans le respect des dispositions du code des postes et des communications électroniques et sous le contrôle de l'ARCEP et contribuent ainsi indirectement au financement des investissements et des coûts d'exploitation des opérateurs possédant un réseau ; que, toutefois, ils bénéficient des dispositions de l'article L. 34-8 du code des postes et des communications électroniques, en application desquelles les exploitants de réseaux ouverts au public font droit à leurs demandes d'interconnexion présentées en vue de fournir au public des services de communications électroniques ; qu'ainsi, l'activité exercée en France par les opérateurs de réseau mobile virtuel bénéficie directement de la couverture numérique du territoire national assurée par les investissements en infrastructures lourdes réalisés, à leurs risques, par les opérateurs possédant un réseau ; que, dès lors, la différence de situation existant entre les opérateurs possédant un réseau et les opérateurs de réseau mobile virtuel justifie la différence de traitement prévue par l'article 302 bis KH du code général des impôts, eu égard à son objectif ; que cette différence de traitement est fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec les buts poursuivis par la loi ; que, par suite, la déduction prévue par l'article 302 bis KH du code général des impôts n'a pas pour effet de créer une discrimination illégale entre ces deux catégories d'opérateurs ;

9. Considérant, en troisième lieu, que la société requérante soutient que, aux termes de l'article 302 bis KH du code général des impôts, les opérateurs possédant un réseau peuvent à la fois exclure de l'assiette de la taxe les sommes qu'ils reçoivent des opérateurs de réseau mobile virtuel et déduire de l'assiette une partie de leurs dotations aux amortissements et que la combinaison de ces deux dispositions est constitutive d'une discrimination injustifiée entre ces deux catégories d'opérateurs ; qu'il résulte de ce qui a été dit au point 7 ci-dessus que l'exclusion de l'assiette de la taxe des sommes perçues par les opérateurs possédant un réseau au titre des prestations d'interconnexion n'est pas constitutive d'une différence de traitement ;

que, dès lors, la combinaison des deux dispositions de l'article 302 bis KH du code général des impôts n'institue une différence de traitement qu'à raison de la seule déduction d'une partie des dotations aux amortissements ; qu'ainsi qu'il a été dit au point 8 ci-dessus, cette différence de traitement est fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec les buts poursuivis par la loi et n'a donc pas pour effet de créer une discrimination illégale entre ces deux catégories d'opérateurs;

10. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'article 302 bis KH du code général des impôts n'est pas à l'origine de discriminations injustifiées entre contribuables, incompatibles avec les stipulations combinées des articles 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 1er du premier protocole additionnel à cette convention ;

En ce qui concerne la méconnaissance de l'article 110 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne :

11. Considérant qu'aux termes de l'article 110 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : " Aucun Etat membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres Etats membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires " ;

12. Considérant que la taxe prévue par l'article 302 bis KH du code général des impôts est perçue à raison de prestations de services de communications électroniques fournies par les opérateurs et non à raison d'opérations portant sur la livraison de produits ; que, dès lors, elle n'entre pas dans le champ d'application des stipulations de l'article 110 précité ; qu'il suit de là que le moyen tiré de la méconnaissance de ces stipulations est sans influence sur le bien-fondé de l'imposition et ne peut qu'être écarté ;

En ce qui concerne la méconnaissance de l'article 401 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 :

13 Considérant qu'aux termes de l'article 401 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA : " Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un Etat membre de taxes sur les contrats d'assurance et sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre Etats membres à des formalités liées au passage d'une frontière " ; que doivent être regardés comme des taxes d'effet équivalent les impôts, droits et taxes qui présentent les caractéristiques essentielles de la taxe sur la valeur ajoutée ; qu'en revanche, cet article ne fait pas obstacle au maintien ou à l'introduction d'autres types d'impôts, droits et taxes, dès lors que ces impôts, droits ou taxes ne présentent pas les caractéristiques essentielles de la taxe sur la valeur ajoutée ; que celle-ci s'applique de manière générale aux transactions ayant pour objet des biens ou des services, qu'elle est proportionnelle au prix de ces biens et de ces services, qu'elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution et, enfin, qu'elle s'applique à la valeur ajoutée des biens et des services, la taxe due lors d'une transaction étant calculée après déduction de celle qui a été payée lors de la transaction précédente ;

14. Considérant que la taxe litigieuse, qui est assise sur la part, excédant 5 millions d'euros, du montant hors taxe sur la valeur ajoutée des sommes acquittées par les usagers aux opérateurs de communications électroniques en rémunération des services de communications électroniques, après déduction des dotations aux amortissements satisfaisant aux critères fixés à l'article 302 bis KH du code général des impôts, n'est ni établie d'une manière générale sur la totalité des recettes réalisées par ces opérateurs, ni perçue à chaque stade du processus de production et de distribution ; que, dans ces conditions, la taxe litigieuse, si elle est recouvrée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée, et alors même que sa charge reposerait en définitive sur le consommateur final, ne présente pas les caractéristiques essentielles de la taxe sur la valeur ajoutée ; que, par suite, le moyen tiré de ce que cette taxe serait incompatible avec l'article 401 de la directive du 28 novembre 2006 doit être écarté ;

En ce qui concerne le moyen tiré de ce que la taxe ne peut être indépendante de l'utilisation effective du service de l'audiovisuel :

15. Considérant que si la société requérante soutient que la taxe litigieuse ayant été instituée pour financer le service public de l'audiovisuel et que, dès lors que, pour les années d'imposition en litige, elle ne proposait pas à ses clients des offres de téléphonie donnant la possibilité d'avoir accès à la télévision, la taxe serait pour ce motif contraire au droit de l'Union européenne, elle n'assortit ce moyen d'aucune précision permettant d'en apprécier le bien-fondé ; que, par suite, ce moyen ne peut qu'être écarté ;

Sur les conclusions en réduction :

16. Considérant que, en premier lieu, qu'ainsi qu'il a été jugé au point 8 ci-dessus, il ne résulte pas de l'article 302 bis KH du code général des impôts que les opérateurs de réseau mobile virtuel sont autorisés à exclure de l'assiette de la taxe les sommes qu'ils versent au titre d'une prestation d'interconnexion à des opérateurs possédant un réseau ; que, par suite, la société requérante n'est pas fondée à demander que les montants de 97 182 587 euros et 105 769 689 euros, correspondant, selon elle, à la charge qu'elle a supportée au titre des années 2009 et 2010 en exécution des contrats d'accès signés avec les opérateurs possédant un réseau, soient déduits des bases des cotisations de taxe qu'elle a acquittées au titre de ces années ;

17. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article R. 194-1 du livre des procédures fiscales : " Lorsque, ayant donné son accord à la rectification ou s'étant abstenu de répondre dans le délai légal à la proposition de rectification, le contribuable présente cependant une réclamation faisant suite à une procédure contradictoire de rectification, il peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition, en démontrant son caractère exagéré. / Il en est de même lorsqu'une imposition a été établie d'après les bases indiquées dans la déclaration souscrite par un contribuable (.) " ; qu'en application de ces dispositions la société Omea Telecom supporte la charge d'établir le caractère exagéré de la taxe dont elle demande la restitution ; qu'elle soutient qu'une partie du prix des abonnements qu'elle a facturés aux consommateurs finaux correspond non pas à la rémunération de services de communications électroniques au sens de l'article 302 bis KH du code général des impôts, mais à la contrepartie de la mise à disposition d'un téléphone portable à certains usagers ; qu'en se bornant à produire des calculs portant sur l'extrapolation, sur la période d'avril 2009 à décembre 2010, de l'analyse des tarifs pratiqués au cours de l'année 2012, elle ne démontre pas que tout ou partie de la somme de 2 346 330 euros devrait être déduite de l'assiette de la

taxe litigieuse au titre de la part des abonnements qui correspondrait à la mise à disposition d'un téléphone portable ;

18. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède, sans qu'il soit besoin de statuer sur la recevabilité de ses conclusions subsidiaires et de celles relatives aux intérêts moratoires, que la société Omea Telecom n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif a rejeté sa demande ;

19. Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à ce titre à la charge de l'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante ;

D E C I D E :

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 11 juin 2015 est annulé.

Article 2 : La requête présentée par la société Omea Telecom devant la cour administrative d'appel de Versailles est rejetée.

Article 3 : Les conclusions présentées par la société Omea Telecom au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société par actions simplifiée Omea Telecom et au ministre des finances et des comptes publics.