

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PARIS

REQUETE ET MEMOIRE

POUR : **LA SOCIÉTÉ ÉDITRICE DE MEDIAPART**, société par actions simplifiée au capital de 28 501,20 €, immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Paris sous le numéro 500 631 932, dont le siège social est situé 8 passage Brulon à Paris (75012), prise en la personne de son président en exercice, M. Edwy Hervé Plenel, domicilié en cette qualité audit siège,

Ayant pour avocats :
Maître Jean-Pierre MIGNARD et Maître Benoit HUET
Avocats au barreau de Paris
SELARL LYSIAS PARTNERS
39 rue Censier – 75005 Paris

CONTRE : **La décision implicite constituée le 16 mai 2016**, par laquelle le Ministre des finances et des comptes publics a rejeté la réclamation préalable du contribuable datée du 13 novembre 2015 ;

EN PRÉSENCE DE : **Monsieur le Ministre des finances et des comptes publics**, sis 139 rue de Bercy – 75572 Paris Cedex 12.

La société éditrice de MEDIAPART, exposante, défère la décision ci-dessus à la censure du Tribunal administratif de Paris en tous les chefs lui faisant grief, par les faits et moyens ci-après présentés.

FAITS ET PROCÉDURE

I. Créée le 24 octobre 2007, la SOCIÉTÉ EDITRICE DE MEDIAPART (ci-après dénommée « MEDIAPART » ou « la Société ») est un journal d'information numérique, indépendant et participatif.

MEDIAPART est né de la volonté de quatre journalistes : François Bonnet, Gérard Desportes, Laurent Mauduit et Edwy Plenel ; ainsi que de Marie-Hélène Smiejan, et Godefroy Beauvallet.

Le journal a été créé sur un modèle innovant fondé sur les principes fondamentaux de liberté et d'indépendance de la presse. MEDIAPART a ainsi été un des premiers acteurs de la presse en France à choisir un support numérique avec un modèle économique sans publicité, fondé sur l'adhésion payante de ses lecteurs.

En effet, la presse papier nécessitant des investissements initiaux très lourds, et corrélativement des dépendances financières, il est apparu nécessaire à la Société de rompre avec une presse traditionnelle, en pleine crise économique et existentielle. Un abonnement

payant est ainsi nécessaire afin d'accéder à l'intégralité du contenu du site MEDIAPART, qui compte en 2016 plus de 100 000 abonnés.

Dès sa création, la Société a appliqué les taux de 2,10% et de 1,05% aux abonnements permettant l'accès à son site Internet d'information.

Une première vérification de comptabilité concernant la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2010 a été diligentée à la suite de l'envoi d'un avis de vérification en date du 16 décembre 2013. Une première proposition de rectification a été émise par le Service vérificateur le 24 décembre 2013, reçue par la SOCIÉTÉ EDITRICE DE MEDIAPART le 26 décembre 2013.

Une seconde vérification de comptabilité concernant la période du 1^{er} janvier 2011 au 30 septembre 2013 a ensuite été diligentée, et une seconde proposition de rectification a été émise par le Service vérificateur le 8 juillet 2014, reçue par la SOCIÉTÉ EDITRICE DE MEDIAPART SAS le 11 juillet 2014.

La décision contestée dans la présente instance concerne ces deux propositions de rectification en date des 24 décembre 2013 et 8 juillet 2014.

Une troisième vérification de comptabilité concernant la période du 1^{er} octobre 2013 au 27 février 2014 a enfin été diligentée donnant lieu à une proposition de rectification datée du 3 mars 2015. Cette troisième vérification fait toutefois l'objet d'une procédure distincte de la présente instance.

Dans le cadre de ces propositions de rectification, la SOCIÉTÉ EDITRICE DE MEDIAPART a fait l'objet de rectifications en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Le Service vérificateur prétend que la Société n'était pas en droit d'appliquer les taux réduits de 2,10% et de 1,05%, ces taux ne s'appliquant qu'aux publications de presse imprimées au cours des périodes notifiées.

Le Service vérificateur a notifié des rappels de TVA en appliquant le taux normal de 19,6% aux abonnements permettant l'accès au site Internet d'information de la Société.

Les rappels de TVA pour la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 30 septembre 2013 s'élèvent à 2 490 514 € soit :

- 365 032€ en 2010 ;
- 687 967€ en 2011 ;
- 767 889€ en 2012 ;
- 669 626€ en 2013 (du 1^{er} janvier au 30 septembre 2013)

Ces rappels sont par ailleurs assortis des intérêts de retard au taux de 0,40% par mois et de la majoration de 40% pour manquement délibéré, soit un total de 1 216 545€ au titre des pénalités.

Est ainsi réclamée à la Société, la somme de 3 707 059€ pour la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 30 septembre 2013.

S'ajoute à ces rappels, la troisième procédure de vérification portant sur la période comprise entre le 1^{er} octobre 2013 et le 27 février 2014, qui n'est pas concernée par la décision contestée dans le cadre de la première instance, et pour laquelle la Société se voit réclamée 292 837€ au titre des rappels de TVA et 132 915€ au titre des pénalités.

II. Dans le cadre de la procédure de rectification, MEDIAPART a exercé un recours hiérarchique contre la décision qui lui a été notifiée, d'une part auprès du supérieur hiérarchique, et d'autre part auprès de l'interlocuteur départemental.

MEDIAPART a formulé ses observations dans des courriers en date du 21 février 2014 et du 8 septembre 2014 précisant, notamment, que dès lors que la France a entériné l'évolution technologique du support de la presse par la loi n° 2014-237 du 27 février 2014, consacrant l'alignement du régime de TVA applicable à la presse imprimée à la presse en ligne, la France, qui avait dès l'entrée en vigueur de la Directive TVA entendu appliquer un taux de TVA de 2,10 % à la presse, aurait dû corriger le champ d'application de ce taux, couvert par la clause de gel, dès l'apparition de la presse en ligne et non, seulement, en 2014.

Dans deux courriers du 8 juillet 2014 et du 24 février 2015, le Service vérificateur a rejeté les observations de la Société.

Suite aux avis défavorables formulés lors des recours hiérarchiques, le Comptable du Trésor a transmis à la SOCIÉTÉ EDITRICE DE MEDIAPART, l'avis de mise en recouvrement n° 15 09 05069 en date du 30 septembre 2015.

La SOCIÉTÉ EDITRICE DE MEDIAPART a formé le 13 novembre 2015 une réclamation préalable auprès de l'administration, sollicitant le dégrèvement des sommes figurant sur l'avis de mise en recouvrement, et exposant de manière détaillée, les erreurs de droit fondant la décision de rectification.

En application de l'article L.277 du Livre des procédures fiscales, la Société a par ailleurs sollicité le même jour un sursis au paiement de l'intégralité des sommes mise en recouvrement.

Par un courrier du 30 novembre 2015, reçu le 3 décembre 2015 l'administration fiscale a donné un délai de quinze jours au contribuable pour constituer une garantie ou verser le montant réclamé au titre des rappels soit la somme de 2 490 514€.

MEDIAPART a payé le 16 décembre 2015 la somme de 2 122 441€ correspondant au paiement du différentiel de droit de TVA déduction faite du crédit de TVA dont disposait l'entreprise au moment des paiements, soit 368 073€ en décembre 2015.

Dans le cadre de la vérification portant sur la période comprise entre le 1^{er} octobre 2013 et le 27 février 2014, objet d'une procédure distincte, MEDIAPART a également procédé à un second paiement de 243 500€ le 4 février 2016, correspondant au montant du rappel de TVA (292 837€) déduction faite du crédit de TVA (49 337€ en février 2016).

Le silence gardé par la Direction Générale des Finances Publiques, qui n'a pas répondu à la réclamation préalable du 13 novembre 2015, a entraîné la constitution d'une décision implicite de rejet le 14 mai 2016 (Article R. 198-10 du Livre des procédures fiscales). C'est la décision déferée à la censure du Tribunal administratif de Paris.

DISCUSSION

La SOCIÉTÉ EDITRICE DE MEDIAPART entend exposer ci-après les raisons pour lesquelles elle conteste dans leur intégralité les rappels de TVA qui lui ont été notifiés ainsi que les intérêts de retard et les majorations.

La Société demande d'abord, dans le cadre d'un mémoire distinct, par la voie de la **question prioritaire de constitutionnalité**, la reconnaissance de la non-conformité de l'article 298 septies du code général des impôts, aux droits et libertés constitutionnellement garantis (III).

La Société soulève ensuite deux moyens de **légalité externe** portant sur la procédure de vérification engagée au titre de la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2010. La Société n'a bénéficié ni d'un délai raisonnable pour préparer sa défense (IV.), ni d'un débat oral et contradictoire avec le Service vérificateur (V.).

En second lieu, la société exposante conteste la **légalité interne** de la décision implicite du 16 mai 2016, et, plus précisément, lui fait grief d'être entachée de plusieurs erreurs de droit et violations de la loi.

- La décision attaquée est en effet entachée d'une erreur de droit et d'une violation de la loi dans la mesure où la non-application d'un taux réduit de TVA à MEDIAPART est une violation manifeste du droit de l'Union européenne, précisément du principe de neutralité fiscale (VI.).
- La décision attaquée est entachée d'une erreur de droit et d'une violation de la loi dans la mesure où la non-application d'un taux réduit de TVA à MEDIAPART viole clairement le principe de confiance légitime (VII.).
- La décision du 16 mai 2016 est entachée d'une erreur de droit et d'une violation de la loi dans la mesure où la non-application d'un taux réduit de TVA à MEDIAPART viole manifestement les articles 11 et 20 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (VIII.).
- La décision du 16 mai 2016 est entachée d'une erreur de droit et d'une violation de la loi dans la mesure où l'application de la majoration de 40% pour manquement délibéré constitue une nouvelle violation du principe de confiance légitime (IX.).
- La décision du 16 mai 2016 est enfin entachée d'une cinquième erreur de droit car elle repose sur une méthode erronée de calcul des rappels (X.).

Enfin, **en dernier lieu et à titre plus subsidiaire**, dans l'hypothèse où le Tribunal administratif estimerait nécessaire, avant toute décision au fond, d'interroger la Cour de justice de l'Union Européenne (CJUE) sur l'interprétation du droit de l'Union, il convient, de conclure à ce que le Tribunal sursoie à statuer sur le recours et saisisse la Cour de justice d'une **question préjudicielle** en application de l'article 267 TFUE (XI.).

PROPOS LIMINAIRE
(Evolution du régime de la presse en France)

À titre liminaire, il paraît utile de rappeler les évolutions du régime de la presse en France.

La loi n°76-1233 du 29 décembre 1976 relative au régime de la presse a posé en son article 2 le principe suivant :

« Les ventes, commissions et courtages portant sur les publications qui remplissent les conditions prévues par les articles 72 et 73 de l'annexe III du code général des impôts pris en application de l'article 52 de la loi du 28 février 1934 sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée :

Pour les quotidiens et pour les publications qui leur sont assimilées au sens de l'article 39 bis du code général des impôts, au taux réduit, assorti toutefois d'une réfaction telle que le taux réel perçu dans les départements de la France métropolitaine soit de 2,1 p. 100 ; ce taux est diminué de moitié dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion ;

Pour les autres publications, à compter du 1er janvier 1982, seulement, au taux réduit [...] ».

Les articles 72 et 73 de l'annexe III du Code général des impôts (ci-après « CGI ») posent les conditions permettant de bénéficier du taux réduit de TVA, notamment la mention du nom et du domicile de l'imprimeur sur les journaux et publications.

L'objectif du taux réduit institué pour la presse ressort très clairement des travaux parlementaires.

Dès le dépôt du projet et jusqu'à son adoption finale, sont clairement affichés les deux objectifs suivants (projet de loi n°2298 du 13 mai 1976, p. 3 à 5) :

Il s'agit tout d'abord de supprimer les distorsions, au sein du secteur de la presse, du régime d'exonération existant.

En effet, exonérées de TVA, les entreprises étaient assujetties à la taxe sur les salaires, dans un secteur où les charges de main d'œuvre sont importantes. En conséquence, des « rémanences » de TVA étaient laissées à la charge des journaux pour les achats de biens et services non exonérés. Il a ainsi été précisé dans les travaux parlementaires qu'« il était (...) important de réviser d'urgence un régime d'exonérations qui laissait finalement les journaux dans l'impossibilité de déduire de leurs charges la TVA qu'ils avaient supportée » (JO AN, 25 novembre 1976, p. 8647). Aussi, le régime ne profitait plus qu'aux entreprises prospères qui, grâce à leurs importantes recettes de publicité soumises à la TVA, bénéficiaient du droit à déduction de la TVA sur une partie de leurs achats ainsi que d'une imposition limitée à la taxe sur les salaires. Il a ainsi été rapporté que « le régime fiscal actuel aboutit donc à la situation paradoxale qui consiste à faire supporter à l'éditeur une charge fiscale d'autant plus lourde qu'il consacre, dans sa publication, une surface plus grande à la partie rédactionnelle » (JO Sénat, 15 décembre 1976, p. 4451).

Il s'agit ensuite d'apporter une aide à la presse dans une conjoncture difficile et afin de « parfaire la neutralité des circuits économiques dans ce secteur, les fournisseurs de presse,

notamment les imprimeurs et les producteurs de papier, entreraient également dans le champ des taxes sur le chiffre d'affaires, conformément à leurs vœux » :

La loi de 1976 a ainsi été élaborée dans un souci de justice fiscale uniquement, les travaux parlementaires précisant que : « L'assujettissement de la presse à la TVA va clarifier, simplifier, remettre de l'ordre et favoriser la justice » (JO Sénat, 15 décembre 1976, p. 4448).

Autrement dit, il ne résulte pas de ces travaux parlementaires que l'objectif du législateur aurait alors été de « prendre en considération les coûts importants d'impression que devaient supporter les organes de presse ». Seul l'examen des travaux parlementaires permet d'établir sans conteste l'intention du législateur. La circonstance que Monsieur Chahid-Nourai ait, dans ses conclusions sous les décisions n° 74364, 74365, 74366, 74368, 74928 du Conseil d'Etat du 23 novembre 1987, pris l'initiative de faire un rapprochement entre les objectifs énoncés par le projet de loi et les coûts d'impression est à cet égard sans incidence.

Nous précisons enfin à cet égard que si le législateur a choisi, en 1976, de se référer à la définition de la presse telle qu'elle avait été donnée dans le cadre des mesures d'application de l'article 52 de la loi du 28 février 1934, par lequel le législateur entendait octroyer un avantage aux producteurs français de papier en particulier pour soutenir l'activité de la presse, rien, dans les travaux déjà cités, ne permet de considérer que c'est le coût du papier qui constituait la préoccupation du législateur lors de l'instauration du taux de TVA de 2,10 % alors qu'il résulte clairement des travaux parlementaires que l'application de la TVA à ce faible taux avait pour objectif d'éviter que la répercussion de la TVA sur les acheteurs ne conduise à des prix de vente trop élevés et ne gêne la diffusion de la pensée et de l'information (concl. de N. Chahid-Nourai sous CE, 23 novembre 1987, n°74364, 74365, 74366, 74368, 74928).

Il n'a donc jamais été question, lors de l'instauration de la TVA au taux de 2,10 %, de considérations liées à la compensation du coût d'impression des journaux.

La loi n° 86-897 du 1er août 1986 portant réforme du régime juridique de la presse a donné en son article 1er une définition de la presse:

« Au sens de la présente loi, l'expression « publication de presse » désigne tout service utilisant un mode écrit de diffusion de la pensée mis à la disposition du public en général ou de catégories de publics et paraissant à intervalles réguliers ».

L'article 2 de la législation susvisée précise que :

« Les dispositions de la présente loi s'appliquent aux entreprises éditrices. Au sens de la présente loi, l'expression « entreprise éditrice » désigne toute personne physique ou morale ou groupement de droit éditant, en tant que propriétaire ou locataire-gérant, une publication de presse. »

À l'occasion des débats parlementaires de la loi du 1er août 1986, le Ministre de la culture et de la communication a précisé à l'occasion de la question de la diffusion de la pensée que le support de la presse ne devait pas constituer un frein :

« Je pense également à la télématique et aux applications qu'elle peut connaître dans le domaine de la presse. La formidable explosion des journaux télématiques atteste de

la satisfaction d'un nouveau besoin du public, et s'affirme comme une voie actuelle de diversification pour les entreprises éditrices, de quotidiens en particulier.

Il convenait que soit favorisée cette éclosion, et que les investissements qu'elle nécessite soient reconnus comme des emplois admis des provisions constituées en vertu de l'article 39 bis aux investissements dans les journaux télématiques.

Ceux-ci sont, par ailleurs, clairement visés par la proposition de loi soumise à votre examen. Son article 1er est sans aucune espèce d'ambiguïté. Il convenait, en effet, que soient soumises à un même régime l'ensemble des publications périodiques fabriquées et diffusées par les entreprises éditrices.

Pour quelles raisons, pour quels motifs la transparence aurait-elle dû s'arrêter au seuil de l'imprimerie ? Il était important que, quel que soit le support à la lecture, qu'il s'agisse du papier ou de l'écran, les utilisateurs des services qu'apportent les publications de presse bénéficient de la même protection et des mêmes garanties de transparence [...]

L'acception de publication de presse est désormais entendue de façon très large, en s'appuyant sur cinq éléments constitutifs : la notion de « service », qui permet notamment d'inclure les services télématiques et de vidéographie diffusée ; la qualité de « mode écrit », ce qui permet en fait d'exclure clairement tous les services audiovisuels autres que ceux précités ; l'objet de « diffusion de la pensée », qui paraît préférable aux notions à la fois restrictives et ambiguës soit de publication « d'intérêt général », soit de publications « d'information politique et générale » ; le caractère public de la diffusion, ce qui permet d'écarter toutes les communications privées du champ d'application de la loi ; la régulation de la diffusion, car la périodicité est une notion consubstantielle à celle de la presse, cette référence permettant en outre d'exclure les banques de données, mises à jour de manière continue et consultables en permanence par les abonnés.

Une telle définition présente un double avantage : être plus précise que celle donnée par la loi du 29 juillet 1881 ; être plus large et, de ce fait, correspondre mieux à la réalité que celle qui était fournie par l'ordonnance du 26 août 1944.

Elle permet donc à la fois de prendre en compte les nouvelles techniques de communication et d'offrir une égalité de traitement à toutes les publications de presse. » (Débats AN, 10 juin 1986, loi du 1^{er} août 1986)

C'est dans ce contexte législatif que la Directive communautaire a admis que la France maintienne son taux réduit de TVA sur la presse.

En janvier 2009, lors des « États généraux de la presse écrite », la question du support de la presse écrite a été abordée. À cette occasion, Monsieur le Président de la République, Nicolas Sarkozy, a annoncé la création d'un statut de la presse en ligne.

Lors du discours de clôture des États Généraux de la presse écrite, le Président de la République, M. Nicolas Sarkozy, déclarait :

« le statut d'éditeur de presse en ligne ouvrira droit au régime fiscal des entreprises de presse [...] La France ne peut se résoudre à cette situation doublement stupide où la presse numérique est défavorisée par rapport à la presse papier, et la presse numérique payante défavorisée par rapport à la presse numérique gratuite. Cela n'a pas de sens. »¹

À la clôture de ces États Généraux, tous les acteurs de la scène politique mais également les professionnels de la presse se sont accordés sur le principe de neutralité du support.

Considérant que l'évolution technologique de la presse devait être intégrée dans la notion de presse, le législateur a décidé de modifier la loi du 1er août 1986 afin d'y intégrer une définition de la presse en ligne.

La loi n° 2009-669 du 12 juin 2009 favorisant la diffusion et la protection de la création sur Internet a modifié, par son article 27, l'article 1er de la loi n° 86-897 du 1er août 1986, en la complétant de deux alinéas ainsi rédigés :

« On entend par service de presse en ligne tout service de communication au public en ligne édité à titre professionnel par une personne physique ou morale qui a la maîtrise éditoriale de son contenu, consistant en la production et la mise à disposition du public d'un contenu original, d'intérêt général, renouvelé régulièrement, composé d'informations présentant un lien avec l'actualité et ayant fait l'objet d'un traitement à caractère journalistique, qui ne constitue pas un outil de promotion ou un accessoire d'une activité industrielle ou commerciale.

Un décret précise les conditions dans lesquelles un service de presse en ligne peut être reconnu, en vue notamment de bénéficier des avantages qui s'y attachent. Pour les services de presse en ligne présentant un caractère d'information politique et générale, cette reconnaissance implique l'emploi, à titre régulier, d'au moins un journaliste professionnel au sens de l'article L 7111-3 du code du travail ».

Le décret n° 2009-1340 du 29 octobre 2009 pris pour l'application de l'article 1er de la loi n° 86-897 du 1er août 1986 portant réforme du régime juridique de la presse reprend la plupart des critères exigés par l'article 72 de l'annexe III du CGI pour le bénéfice du taux de TVA réduit sur la presse écrite.

La définition législative de la presse en ligne, précisée par les critères réglementaires du décret du 29 octobre 2009, adapte ainsi la notion de publication de presse en prenant en compte la spécificité du support numérique.

La loi n° 2014-237 du 27 février 2014 consacre l'alignement du régime de TVA de la presse papier à celle de la presse en ligne, dans la droite ligne de la démarche engagée par le législateur de tirer l'ensemble des conséquences de l'émergence d'un nouveau mode de diffusion de la presse écrite.

L'article 298 septies du CGI a été modifié comme suit :

¹ Il est utile de rappeler que le traitement défavorable de la presse en ligne justifiant l'application du taux réduit est, en réalité, le même que celui qui avait conduit à appliquer le taux de 2,10 % à la presse en 1976.

« À compter du 1er janvier 1989, les ventes, commissions et courtages portant sur les publications qui remplissent les conditions prévues par les articles 72 et 73 de l'annexe III au présent code pris en application de l'article 52 de la loi du 28 février 1934, sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 2,1 % dans les départements de la France métropolitaine et de 1,05 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

Sont également soumis aux mêmes taux de la taxe sur la valeur ajoutée les ventes, commissions et courtages portant sur les services de presse en ligne reconnus comme tels en application de l'article 1er de la loi n° 86-897 du 1er août 1986 portant réforme du régime juridique de la presse. »

Le rapport de la Commission des Affaires culturelles et de l'éducation de l'Assemblée nationale du 29 janvier 2014 précise les raisons de cette évolution législative:

« Cette situation [le fait que les ventes de publications imprimées inscrits en commission paritaire des publications et agences de presse sont assujetties en France métropolitaine au taux super réduit de 2,10% alors que les sites de presse en ligne payant sont soumis, pour leurs abonnements ou la vente d'article à l'unité au taux normal de 20%] représente un lourd handicap économique pour la presse dans son ensemble, une distorsion contraire aux principes de neutralité technologique et d'équité fiscale [...] et un frein à la migration des abonnés vers les offres numériques. »

En conclusion, partant du constat de l'évolution technologique de la presse en France, le législateur a corrigé en 2009 la loi de 1986 en intégrant la notion de presse en ligne.

Dans le prolongement naturel de l'adaptation du cadre juridique de la presse aux évolutions technologiques, le législateur a procédé, en 2014, à la même correction – tardive – d'un point de vue fiscal, en appliquant le régime de TVA de la presse imprimée à la presse en ligne².

Ainsi pour reprendre les termes du rapporteur devant l'Assemblée nationale, la France a corrigé sa législation considérant la situation « d'une évidente incohérence »³.

² Enfin, il convient de rappeler que l'administration fiscale a, elle-même, anticipé l'adoption définitive de la proposition de loi tendant à appliquer le taux réduit de 2,10 % (1,05 % dans les DOM) aux services de presse en ligne. En effet, les commentaires administratifs ont été publiés au Bofip du 31 janvier 2014 alors même que la loi 2014-237 du 27 février 2014 n'a été publiée au Journal Officiel que le 28 février 2014. Cette diligence notable relative à la doctrine administrative montre formellement combien la modification législative de février 2014 est appréciée, par tous, comme un renforcement de la cohérence fiscale du régime de TVA applicable à l'ensemble de la presse.

³ Rapport à l'Assemblée nationale, le 29 janvier 2014, n° 1735 : Rapport fait au nom de la Commission des affaires culturelles et de l'éducation sur la proposition de loi tendant à harmoniser les taux de la taxe sur la valeur ajoutée applicables à la presse imprimée et à la presse en ligne.

QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONNALITE
(Article 61-1 de la Constitution)

III. Les rectifications contestées reposent sur le refus de l'administration fiscale d'appliquer à la société MEDIAPART les dispositions en vigueur à l'époque des faits sur le taux de TVA réduit en matière de presse, définies, notamment, par l'article 298 septies du CGI.

Aux termes de cet article, dans sa version consécutive à la loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009, en vigueur du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} février 2014, il est précisé que :

« A compter du 1er janvier 1989, les ventes, commissions et courtages portant sur les publications qui remplissent les conditions prévues par les articles 72 et 73 de l'annexe III au présent code pris en application de l'article 52 de la loi du 28 février 1934, sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 2,1 % dans les départements de la France métropolitaine et de 1,05 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

Lorsqu'une publication remplissant les conditions mentionnées au premier alinéa est comprise dans une offre composite pour un prix forfaitaire comprenant l'accès à un contenu numérique ayant une cohérence éditoriale avec cette publication, les taux réduits mentionnés au premier alinéa s'appliquent à hauteur fixée par voie réglementaire. »

Dans un mémoire distinct, la Société MEDIAPART fait valoir que les dispositions de l'article 298 septies du Code général des impôts, dans sa version issue de la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 et en vigueur du 1er janvier 1989 au 1er janvier 2010 et du même article, dans sa version consécutive à la loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009, en vigueur du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} février 2014, **sont contraires à des droits et libertés constitutionnellement garantis de sorte qu'elles doivent faire l'objet d'une question prioritaire de constitutionnalité transmise au Conseil d'État.**

PREMIER MOYEN DE LÉGALITÉ **(Vice de procédure)**

IV. Contestant, en premier lieu, la légalité externe de la décision du 16 mai 2016, la société exposante lui fait grief d'être entachée d'un premier vice de procédure.

En effet, la procédure de vérification engagée au titre de la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2010 et sur laquelle repose la décision attaquée est nulle, car la Société n'a pu bénéficier d'un délai raisonnable entre la réception de l'avis de vérification (le mardi 17 décembre 2013) et le début matériel des opérations de contrôle (le vendredi 20 décembre 2013).

Conformément à l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales, la vérification de comptabilité ne peut débuter qu'à l'issue d'un « délai raisonnable » entre la réception de l'avis de vérification et le début des opérations de contrôle.

Force est de constater que cette exigence légale fait défaut au cas d'espèce comme le démontre la chronologie des faits.

La SOCIETE EDITRICE DE MEDIAPART a été informée de l'engagement du contrôle par un avis de vérification du 16 décembre 2013, qui lui a été signifié par huissier de justice le mardi 17 décembre 2013 à 17h.

Le vendredi 20 décembre 2013 à 10h un bref rendez-vous a eu lieu au siège social de la Société en présence de Monsieur Edwy Plenel, Président, Madame Marie-Hélène Smiejan, Directrice générale, Maître Jean-Pierre Mignard, avocat, et Monsieur Pascal Maulard, expert-comptable.

Le lundi 23 décembre 2013 à 10h un second rendez-vous, également très bref, a eu lieu en présence de Madame Marie-Hélène Smiejan, Monsieur Pascal Maulard et Maître Ivan Terel, avocat.

Le mardi 24 décembre 2013 le Service vérificateur a adressé la proposition de rectification, document de 21 pages, qui a été réceptionnée le 26 décembre 2013 par la Société.

Ainsi, deux jours francs séparent la réception de l'avis (le 17 décembre au soir) du début des opérations de contrôle (le 20 décembre au matin).

La proximité des dates est totalement incompatible avec l'exigence du délai raisonnable, eu égard à la complexité des informations sollicitées.

Le contrôle engagé contre la Société a en effet un périmètre très large puisqu'il porte non seulement sur la Taxe sur la Valeur Ajoutée mais également sur le Crédit Impôt Recherche et sur la Taxe Professionnelle. La période concernée s'étale en outre sur près de quatre années, 2010, 2011, 2012 et jusqu'au 30 septembre 2013.

L'avis de vérification précisait ainsi que le contrôle engagé porterait sur les éléments suivants :

- L'ensemble des déclarations fiscales ou opérations susceptibles d'être examinées et portant sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 ;

- Les déclarations de TVA jusqu'au 30 septembre 2013 ;
- Le crédit impôt recherche 2009 ;
- La déclaration de taxe professionnelle souscrite en 2009 servant de base à la cotisation foncière des entreprises de l'année 2010.

Cette vérification aurait dû imposer un délai beaucoup plus long pour permettre au contribuable et à ses conseils, de répondre aux arguments de l'administration.

La Société disposait d'une équipe administrative réduite, particulièrement à l'approche des fêtes de Noël, et la survenance de ce contrôle combinée à l'exigence du travail quotidien du journal, lui a posé un véritable problème d'organisation, ne lui permettant pas d'accomplir le travail préparatoire nécessaire.

Il est dès lors évident qu'un délai de deux jours ne pourra en aucun cas être considéré comme étant « raisonnable ». Les opérations de contrôle ont débuté de manière prématurée et la brièveté du temps de préparation accordé au contribuable vient en violation des garanties dont il doit bénéficier.

Ces premiers éléments démontrent que la procédure est affectée d'un vice majeur, de telle sorte que l'annulation de la décision attaquée s'impose d'ores et déjà.

DEUXIÈME MOYEN DE LÉGALITÉ (Vice de procédure)

V. Toujours au titre de la légalité externe, la société MEDIAPART reproche à la décision attaquée d'être entachée d'un second vice de procédure en ce que, au cours de la procédure de vérification engagée au titre de la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2010 et sur laquelle repose la décision attaquée, la société MEDIAPART n'a pu bénéficier d'un délai raisonnable et d'un débat oral et contradictoire entre la réception de l'avis de vérification (le mardi 17 décembre 2013) et le début matériel des opérations de contrôle (le vendredi 20 décembre 2013).

La SOCIETE EDITRICE DE MEDIAPART a été privée d'une exigence fondamentale en matière de vérification de comptabilité, à savoir la possibilité d'un débat oral et contradictoire avec le vérificateur.

Il résulte de la jurisprudence et de l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales que le contribuable faisant l'objet d'une vérification de comptabilité doit avoir la possibilité d'un débat oral et contradictoire avec le vérificateur, sous peine d'irrégularité de la procédure (voir notamment Conseil d'État, 2 mai 1990, n° 58215, RJF 6/90 n° 721).

Ce principe a une portée générale pour les vérifications de comptabilité et la jurisprudence constante du Conseil d'État impose de rechercher l'existence de cette garantie essentielle.

L'exigence d'un débat oral et contradictoire implique la possibilité d'établir dans l'entreprise, à tous les stades d'une vérification de comptabilité, un dialogue évolutif et constructif entre le vérificateur et le contribuable.

Dans un arrêt très proche des faits de l'espèce, La Cour administrative d'appel de Nantes (31 décembre 1992, n° 91-251, 1^e ch., Bertho : RJF 6/93 n° 869) a jugé qu'un vérificateur qui effectue une seule intervention sur place pour examiner les documents comptables et notifie des redressements dès le lendemain prive le contribuable d'un débat oral et contradictoire, alors même que la notification aurait eu pour unique objet d'interrompre la prescription. L'irrégularité en découlant ne saurait être couverte par le débat qui s'est déroulé postérieurement à la notification des redressements.

La Cour soulignait que l'avis de vérification, portant sur une période de plusieurs années, avait été adressé au contribuable le 12 décembre 1984, soit quelques jours seulement avant l'expiration du délai de reprise afférent à la première année de la période vérifiée. L'intervention sur place avait eu lieu le 20 décembre 1984 et avait pour but d'examiner les documents comptables. Le lendemain, 21 décembre 1984, l'administration notifiait à la société un redressement.

La Cour a considéré que l'administration n'avait pas engagé avec la société un débat oral et contradictoire. La Cour soulignait à cet égard que même si elle n'avait pour objet que d'interrompre la prescription, la notification est intervenue en l'absence de tout intervalle entre l'intervention et ladite notification. La Cour a précisé que le débat contradictoire qui avait eu lieu après cette notification au cours des opérations portant sur les années suivantes ne pouvait régulariser le vice de forme entachant le contrôle de la première année bien qu'en réalité il ait eu le même objet, à savoir la remise en cause du caractère d'entreprise nouvelle.

Au cas d'espèce, et comme il a été précédemment exposé, le contribuable a reçu l'avis de vérification le 17 décembre 2013. La très brève chronologie des faits montre l'absence flagrante de débat oral et contradictoire entre le service vérificateur et le contribuable :

- Un premier rendez-vous formel a lieu le vendredi 20 décembre 2013 dans les locaux de MEDIAPART.
- Une seconde rencontre a lieu le lundi 23 décembre 2013
- La proposition a été adressée le mardi 24 décembre 2013.

Le contrôle approfondi sur les données afférentes à la TVA, le crédit impôt-recherche et la taxe professionnelle n'a donc été réalisée que durant deux interventions très sommaires (le vendredi 20 et le lundi 23 décembre 2013).

Il n'est pas raisonnable de considérer que la société MEDIAPART a pu réellement faire valoir ses arguments sur les points de contrôle tels qu'énoncés dans l'avis de vérification en date du 16 décembre 2013.

La société MEDIAPART avait pourtant remis en main propre un courrier au Service vérificateur en date du vendredi 20 décembre 2013 par lequel elle indiquait ne pas disposer du temps nécessaire pour préparer la procédure de vérification envisagée et par lequel elle sollicitait expressément qu'un délai puisse lui être accordé pour el faire dans les meilleures conditions (cf. courrier du 20 décembre 2013 joint).

Pareillement à la jurisprudence de la Cour administrative d'appel de Nantes précitée, le Service a notifié la proposition de rectification à la Société le lendemain du rendez-vous qui avait pour objectif d'analyser les documents recueillis, montrant l'absence totale d'attention pour les informations transmises, et l'inexistence du débat entre le contribuable et le vérificateur.

Outre le fait que les montants des rappels notifiés sont très significatifs, le contrôle fiscal engagé contre la SOCIETE EDITRICE DE MEDIAPART concerne par ailleurs une problématique déterminante pour l'avenir de l'activité de la presse en ligne. Ces circonstances auraient dû imposer un délai beaucoup plus long pour permettre au contribuable, et à ses conseils, de le préparer sérieusement afin d'échanger sereinement avec le Service vérificateur.

Tel n'a manifestement pas été le cas.

L'existence d'un débat entre l'administration et le contribuable n'est aucunement caractérisée.

La procédure mise en œuvre par le Service vérificateur au titre de l'année 2010 est donc manifestement irrégulière.

La vérification de comptabilité engagée le vendredi 20 décembre 2013 et achevée le mardi 24 décembre 2013 est gravement viciée. L'annulation de la proposition de rectification en date du 24 décembre 2013 s'impose donc de plus fort.

TROISIÈME MOYEN DE LÉGALITÉ (Erreur de droit – Violation de la loi)

En second lieu, la SOCIETE ÉDITRICE DE MEDIAPART conteste la légalité interne de la décision implicite du 16 mai 2016, et, plus précisément, lui fait grief d'être entachée de plusieurs erreurs de droit et violations de lois.

VI. La décision attaquée est entachée d'une erreur de droit et d'une violation de la loi dans la mesure où la non-application d'un taux réduit de TVA à MEDIAPART est une violation manifeste du droit de l'Union européenne, précisément du principe de neutralité fiscale.

En application de la jurisprudence communautaire relative à la clause de gel, la presse écrite a bénéficié d'un taux réduit de TVA (**VI.1**).

L'extension du champ d'application de la clause de gel en 2014 à la presse en ligne est non seulement conforme au régime juridique de la TVA à taux réduit, mais permet en plus d'assurer le respect du principe de neutralité fiscale (**VI.2**).

Surtout, l'absence d'extension du champ d'application de la clause de gel à la presse en ligne par l'Administration fiscale est une violation du principe de neutralité fiscale (**VI.3**).

Autrement dit, la TVA à taux réduit aurait dû être obligatoirement étendue à la presse en ligne, et ce dès l'apparition de celle-ci.

VI.1. L'application à la presse écrite d'un taux réduit de TVA était en parfaite conformité avec la clause de gel.

En effet, le taux réduit de TVA s'applique à la presse par transposition du droit dérivé (*directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, transposée par la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 : JORF n°0301 du 28 décembre 2007 page 21482*).

La Directive communautaire 2006/112/CE permet aux États membres concernés de maintenir, au-delà du 1^{er} janvier 1991, l'application dérogatoire de taux super réduits, inférieurs au taux minimal de 5%.

La Directive 92/77/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 dispose ainsi en son article 28 paragraphe 2 que: « *Les États membres qui, au 1^{er} janvier 1991, conformément à la législation communautaire, accordaient des exonérations avec remboursement de la taxe payée au stade antérieur ou appliquaient des taux réduits inférieurs au taux minimal fixé à l'article 12 paragraphe 3 en matière de taux réduits, en ce qui concerne des biens et services autres que ceux visés à l'annexe H, peuvent appliquer le taux réduit ou l'un des deux taux réduits prévus à l'article 12 paragraphe 3 à la livraison de tels biens ou à la prestation de tels services* ».

En application de cette disposition, la France a maintenu les taux spécifiques de TVA de 2,10% et de 1,05% à la presse.

La jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne a éclairé à plusieurs reprises la portée des clauses de gel, que celles-ci concernent le droit à déduction, une exonération ou un taux de TVA réduit.

La Cour a en particulier constamment affirmé, et cela d'abord dans les arrêts *Norbury Developments Ltd.* (CJUE, 29 avril 1999, C-136/97) et *Commission c/ France* (CJUE, 3 mai 2001, C-481/98), que les dispositions nationales couvertes par une clause de gel n'échappent pas à son contrôle et ne sont donc pas intangibles.

C'est ainsi que la Cour s'autorise à contrôler le champ d'application d'un taux réduit de TVA couvert par la clause de gel afin d'assurer le respect du principe de neutralité fiscale.

VI.2. L'extension du champ d'application de la clause de gel en 2014 à la presse en ligne est non seulement conforme au régime juridique de la TVA à taux réduit, mais permet en plus d'assurer le respect du principe de neutralité fiscale.

La CJUE rappelle que le principe de neutralité fiscale « *s'oppose notamment à ce que des marchandises semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA. Il en découle que lesdits produits doivent être soumis à un taux uniforme. Dès lors, le principe de neutralité fiscale inclut également les deux autres principes invoqués par la Commission, à savoir ceux de l'uniformité de la TVA et de l'élimination des distorsions de concurrence* ». (CJUE, sixième chambre, 3 mai 2001, C-481/98, *Commission c/ France*, point 22).

L'arrêt *Christiane Adam, épouse Urbin* du 11 octobre 2001 précise que, dans le cadre des dispositions de l'article 28, paragraphe 2, sous c) de la sixième directive, la détermination et la définition des opérations pouvant bénéficier d'un taux réduit relèvent de la compétence des États membres concernés, sous réserve du respect par les États membres du principe de neutralité fiscale.

La CJUE pose le principe suivant lequel « *il incombe à chaque État membre de déterminer et de définir les opérations pouvant bénéficier d'un taux réduit en vertu de l'article 12, paragraphe 4, de la sixième directive, jusqu'au 31 décembre 1992, et en vertu de l'article 28, paragraphe 2, sous c) de la sixième directive, telle que modifiée par la directive 92/77, à compter du 1^{er} janvier 1993, sous réserve du respect du principe de neutralité de la TVA* ».

En d'autres termes, si la CJUE laisse aux États membres le soin de définir le champ d'application de la clause de gel, elle exige que ce pouvoir soit exercé dans le respect du principe de neutralité de la TVA.

L'évolution dans l'application d'une clause de gel a fait l'objet d'arrêts de la CJUE, notamment l'arrêt *Marks & Spencer* du 10 avril 2008 (CJUE, troisième chambre, 10 avril 2008, C-309/06).

Dans cette affaire, la Cour devait statuer sur le cas du Royaume-Uni qui, conformément à l'article 28, paragraphe 2 de la sixième directive, appliquait une exonération à la livraison de produits alimentaires avec droit à déduction (taux zéro).

Toutefois, cette réglementation ne bénéficiait pas à l'origine à certains produits de confiserie, car les autorités fiscales considéraient que les petits gâteaux de Marks & Spencer (*teacakes*) relevaient de cette catégorie et devaient donc être taxés au taux normal.

En 1994, les autorités fiscales ont revu leur jugement et ont classé les *teacakes* dans la catégorie des produits alimentaires soumis à ce régime préférentiel. À la suite de cela, Marks & Spencer a demandé le remboursement des taxes au titre de la période antérieure.

Dans un premier temps, la CJUE a rappelé que les termes mêmes de l'article 28, paragraphe 2, sous a) de la sixième directive, dans sa version résultant de la directive 92/77, indiquent que les législations nationales, dont le maintien est autorisé, doivent être en conformité avec la législation communautaire.

La Cour a également précisé que, bien que l'ajout relatif à la « conformité à la législation communautaire » ne soit intervenu qu'au cours de l'année 1992, une telle exigence, inhérente au bon fonctionnement et à l'interprétation uniforme du système commun de TVA, vaut pour l'ensemble de la période de taxation erronée en cause au principal.

Ainsi que la Cour a eu l'occasion de le rappeler, le maintien d'exonérations ou de taux réduits de TVA inférieurs au taux minimal prévu par la sixième directive n'est admissible que s'il ne méconnaît pas, notamment, le principe de neutralité fiscale inhérent audit système (CJUE, troisième chambre, 10 avril 2008, C-309/06) :

« Il en ressort donc que les principes gouvernant le système commun de TVA, dont celui de neutralité fiscale, trouvent à s'appliquer même dans le cas prévu à l'article 28, paragraphe 2, de la sixième directive et peuvent, le cas échéant, être invoqués par un assujetti à l'encontre d'une disposition nationale, ou de l'application de celle-ci, qui méconnaîtrait ces principes.

S'agissant, plus spécifiquement, du droit au remboursement, il convient de rappeler que, ainsi qu'il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour, le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit communautaire est la conséquence et le complément de droits directement conférés aux justiciables par le droit communautaire [...]. Ce principe s'applique également aux taxes perçues en violation d'une législation nationale autorisée en vertu de l'article 28, paragraphe 2, de la sixième directive.

Il convient donc de répondre à la deuxième question que, lorsqu'un État membre a maintenu dans sa législation nationale, au titre de l'article 28, paragraphe 2, de la sixième directive, tant avant qu'après l'introduction des modifications apportées à cette dispositions par la directive 92/77, une exonération avec remboursement des taxes payées au stade antérieur à raison de certaines livraisons ou prestations déterminées, mais qu'il a interprété sa législation nationale de façon erronée, avec pour conséquence que certaines livraisons ou prestations qui auraient dû bénéficier de l'exonération avec remboursement des taxes payées au stade antérieur, conformément à la loi nationale, ont été taxées au taux normal, les principes généraux du droit communautaire, y compris celui de la neutralité fiscale, s'appliquent de telle façon qu'ils confèrent à l'opérateur économique qui a effectué ces livraisons ou prestations un droit à récupérer les montants qui lui ont été réclamés par erreur à raison de ces mêmes livraisons ou prestations. »

Dans l'affaire *Marks & Spencer*, l'évolution de la législation anglaise a permis de mettre en lumière le fait qu'une catégorie de biens auraient dû être, de tout temps, éligible au taux zéro, dès lors qu'il s'agit de produits similaires.

La CJUE admet ainsi qu'un État membre puisse intégrer *a posteriori* dans le champ de la clause de gel certaines livraisons de biens et prestations de services, dès lors que leur exclusion résultait d'une interprétation erronée de leur législation et d'un traitement différent de produits pourtant similaires.

La question relative au taux de TVA applicable aux abonnements pour la presse en ligne est similaire à celui ayant conduit à l'arrêt de la Cour dans l'affaire *Marks & Spencer*.

Comme le Royaume-Uni s'agissant du taux de TVA applicable aux *teacakes*, la France a corrigé sa législation nationale afin d'appliquer à la presse en ligne le taux réduit de 2,10 % pour rétablir l'égalité de traitement dans le secteur de la presse.

Si la Cour admet alors que le principe de neutralité justifie que le champ d'application d'un régime couvert par une clause de gel soit étendu à certains produits, pour l'avenir comme pour le passé, alors la même correction peut être effectuée en ce qui concerne la presse en ligne dès lors que le législateur a, dès 1986, reconnu la presse en ligne comme presse au même titre que la presse papier.

Ce qui importe en l'espèce n'est pas que le contribuable demandait la restitution de la taxe alors que MEDIAPART a appliqué le taux de 2,10 %, ce que l'administration conteste aujourd'hui, mais que la Cour de justice juge légitime que deux produits similaires soient traités de façon identique même si le législateur a tardé à reconnaître cette similitude.

VI.3. Enfin, et surtout, l'absence d'extension du champ d'application de la clause de gel à la presse en ligne par l'Administration fiscale est une violation du principe de neutralité fiscale.

Les droits fondamentaux sont protégés dans l'Union européenne au titre des articles 6.1 (« *L'Union reconnaît les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne du 7 décembre 2000, telle qu'adaptée le 12 décembre 2007 à Strasbourg, laquelle a la même valeur juridique que les traités* ») et 6.3 (« *Les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres, font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux.* ») du Traité sur l'Union européenne. Les dispositions du traité sont complétées en la matière par les principes généraux du droit consacrés par la Cour de justice (s'agissant par exemple du principe de confiance légitime en matière fiscale, voir CJCE, 14 septembre 2006, *Elmeke*, C-181/04 à C-183/04, Rec. I-8167 (pt. 26, 36) ; CJCE, 10 septembre 2009, *Plantanol*, C-201/08, Rec. I-8343 (pt. 68)).

La mise en œuvre par les règles internes françaises d'un régime distinct entre la presse écrite et la presse numérique est en contradiction frontale avec le droit de l'UE, et particulièrement avec le principe de neutralité applicable en matière de TVA.

Ce principe est en effet inhérent au système commun de TVA.

1) Le principe de neutralité fiscale

a) *La jurisprudence de la CJUE*

Le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (CJCE, 3e ch., 22 mai 2008, aff. C-162/07, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA*, *Dr. fisc.*, 2008, n° 24, act. 184, note O. Fouquet. Voir également : CJCE, 3 mai 2001 aff. 481/98, *Commission/France* : RJF 8-9/01 n° 1169, points 21 et 22 ; CJCE, 23 octobre 2003 aff. 109/02, *Commission/Allemagne* : RJF 1/04 n° 106, Rec. p. I-12691, point 20 ; CJCE 3 avril 2008 aff. 442/05, *Finanzamt Oschatz* : RJF 7/08 n° 917, point 42, CJCE, 5e ch., 8 mai 2003, aff. C-384, *Commission des Communautés européennes c/ République française*, pt 25 : JurisData n° 2003-229674. – CJUE, 3e ch., 10 nov. 2011, aff. C-259/10, *The Rank group*, pt 32. – CJCE, 6e ch., 3 mai 2001, aff. C-481/98, *Commission c/ France*, pt 22 : JurisData n° 2001-156873. – CJUE, 3e ch., 26 mai 2005, aff. C-498/03, *Kingcrest associate*, pts 41 et 54. – CJUE, 3e ch., 10 avr. 2008, aff. C-309/06, *Marks et Spencer*, pt 47. – CJUE, 3 mars 2011, aff. C-41/09, *Commission c/ Pays-Bas*, pt 66).

L'application de ce raisonnement a conduit la CJUE à considérer que « la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, point 1, et 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive n° 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme » (CJCE, 5e ch., 29 mars 2001, aff. C-404/99, *Commission c/ France*, pt 45 : *Dr. fisc.* 2001, n° 30-35, comm. 725 ; RJF 2001, n° 893).

Le principe de neutralité fiscale est ainsi la traduction, en matière de TVA, du principe général d'égalité de traitement (*arrêt NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, point 41)*).

Il découle de ce principe que, si des marchandises ou des prestations de services sont semblables, celles-ci doivent être soumises à un taux de TVA uniforme (CJUE Commission/France (C-481/98, EU:C:2001:237, point 22).

En effet, le principe d'égalité de traitement exige que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée (CJCE, 12 mars 1987, *Balm*, aff. 215/85 : *Rec. CJCE*, p.1279, point 23. – 19 nov. 1998, *Royaume-Uni*, aff. 150/94, point 97, *ibid.* p. 7235, *concl. Léger*. – 19 nov. 1998, *Sté SFI*, aff. 85/97, point 30, *ibid.*, p. 7447, *concl. Mischo* ; LPA, 6 août 1999, n° 156, note X. Latour. – 13 juill. 2000, *Idéal tourisme SA*, aff. 36/99 : *Rec. p.* 6049, *concl. Cosmas* ; RJF 2000, n° 1382).

Ce principe est classiquement mis en œuvre par la CJUE qui contrôle l'existence d'un traitement discriminant injustifié. En d'autres termes, l'application d'un taux différencié à des activités comparables, voire identiques, doit respecter le droit de l'Union en la matière. De jurisprudence constante, en effet, la Cour de justice de l'Union européenne a toujours affirmé que le principe de neutralité de la TVA « s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres soient traités de manière différente du point de vue de la TVA » (CJUE, troisième chambre, 11 sept. 2014, C-

219/13, *K Oy*). Les décisions qui suivent illustrent l'importance de ce principe dans le fonctionnement du système commun de TVA dans l'UE :

- Teacakes (*supra*) : application des principes généraux du droit de l'UE, dont celui de neutralité fiscale (CJUE, 10 avril 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Rec. p. I-2283, point 47).

- Médicaments : en matière de TVA sur les médicaments, la Cour a jugé que « *l'introduction et le maintien d'un taux de 2,1 % pour les médicaments remboursables, alors que la livraison des médicaments non remboursables est grevée d'un taux de 5,5 %, ne sont admissibles que s'ils ne méconnaissent pas le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA et dans le respect duquel les États membres doivent transposer la sixième directive* » (CJCE, 3 mai 2001, aff. C-481/98, *Comm. c/ France*, pt 22 : Rec. CJCE 1998, I, p. 3369).

- Ensembles musicaux : la CJUE a censuré la distinction opérée entre, d'une part, les prestations que des ensembles musicaux fournissent directement au public ou pour un organisateur de concerts et celles fournies directement au public par des solistes et, d'autre part, les prestations de solistes travaillant pour un organisateur (CJCE, 23 octobre 2003, aff. 109/02, *Commission c/ Allemagne* : RJF 1/04 n° 106).

- Jeux de hasard ou d'argent : la Cour adopte une jurisprudence identique à propos des dispositions de la directive relatives aux exonérations de taxe. Elle a jugé, au sujet de l'article 13 B qui autorise l'exonération des jeux de hasard ou d'argent, qu'un État membre ne peut soumettre l'exploitation illégale d'un jeu de hasard à la taxe alors que l'activité correspondante effectuée par un casino public agréé bénéficie d'une exonération, dès lors que les opérations illicites en cause sont en concurrence avec les activités licites (CJCE, 11 juin 1998, aff. 283/95, *Karlheinz Fischer c/ Finanzamt Donaueschingen* : RJF 10/98 n° 1232).

Ainsi, la CJUE considère que « *selon une jurisprudence bien établie, le principe de neutralité fiscale s'oppose en particulier à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA* » (CJUE 10 nov. 2011, C-259/10 et C-260/10, *Rank Group*).

L'application de taux différents à des opérations identiques ou comparables, entraîne, selon la jurisprudence de la Cour, une présomption de distorsion de concurrence : « *le fait que deux prestations identiques ou semblables et satisfaisant aux mêmes besoins sont traitées de façon différente du point de vue de la TVA entraîne en règle générale une distorsion de concurrence* » (point 35).

- Foyers d'hébergement et de soins : la Cour rappelle que le principe de neutralité fiscale s'oppose, notamment, à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (CJUE, 26 mai 2005, *Kingscrest Associates et Montecello*, C-498/03, Rec. p. I-4427, points 41 et 54).

- Neutralité sur la concurrence : Dans un arrêt *Commission contre France* du 3 mai 2001 (aff. C-481/98, pt 21, Rec. CJCE 1998, I, p. 3369), la CJCE a jugé que « *l'introduction et le maintien d'un taux de 2,1 % pour les médicaments remboursables, alors que la livraison des médicaments non remboursables est grevée d'un taux de 5,5 %, ne sont admissibles que s'ils*

ne méconnaissent pas le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA et dans le respect duquel les États membres doivent transposer la sixième directive (voir, en ce sens, l'arrêt du 7 septembre 1999, Gregg, C-216/97, Rec. CJCE 1999, I, p. 4947, point 19) ».

b) La jurisprudence administrative

Le juge administratif, en tant que juge communautaire de droit commun, fait application du principe de neutralité fiscale en le qualifiant de principe général du droit de l'Union européenne. Le Conseil d'État lui confère ainsi une valeur supra-législative et infra-constitutionnelle (CE, 3 décembre 2001, *Syndicat national de l'industrie pharmaceutique*, n°226514).

Ainsi, le Conseil d'État a eu à plusieurs reprises l'occasion de veiller au respect du principe de neutralité fiscale :

- Prestations des services de distribution d'eau (CE, 28 décembre 2007, n° 296837, RJF 3/08 n° 296, concl. L. Vallée BDCF 3/08 n° 36),
- Prestations hôtelières (CE, 27 mars 2009, n° 294968, RJF 6/09 n° 548),
- Parcs à décors animés illustrant un thème culturel (CE, 28 juillet 2011, n° 318132, RJF 11/11 n° 1146),
- Médicaments ou produits pharmaceutiques destinés à l'usage de la médecine humaine n'ayant pas obtenu d'autorisation de mise sur le marché (CE, 9 novembre 2011, n° 342965, RJF 2/12 n° 115, concl. Mme N. Escaut BDCF 2/12 n° 18).

La récente décision du Conseil d'État sur l'application de taux de TVA différents pour l'activité de camping est particulièrement exemplaire (CE, 10 mai 2012, n° 328216).

En effet, dans cet arrêt de 2012, le Conseil d'État fait une nouvelle application des critères posés par la jurisprudence communautaire en ce qui concerne l'application sélective du taux réduit.

La Haute juridiction rappelle que les dispositions de l'article 12 et de l'annexe H de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 (*devenus article 98 et annexe III de la directive 2006/112/CE*) ne font pas obstacle à ce que les États membres fassent une application sélective du taux réduit.

Toutefois, cette discrimination ne doit pas méconnaître le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, qui s'oppose à ce que des produits ou des prestations de services semblables se trouvant en concurrence les uns avec les autres soient traités de manière différente du point de vue de la TVA.

Mais force est de constater la violation manifeste par l'administration fiscale du principe de neutralité fiscale en ne faisant pas application d'un taux réduit de TVA aux entreprises de presse numériques, dont MEDIAPART fait partie.

2) Le principe de neutralité fiscale exige l'extension de la clause de gel à la presse en ligne

En effet, la mise en place d'un taux réduit pour la presse est une simple faculté pour les États membres – l'annexe III de la directive TVA permet ainsi aux États membres d'appliquer un

taux réduit aux « journaux et périodiques » (*Dir. 2006/112/CE du 28 novembre 2006*) –, mais le champ retenu ne doit pas conduire à méconnaître le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA.

Il est clair que celui-ci est méconnu lorsqu'est mis en œuvre une taxation différenciée entre la presse papier et la presse en ligne.

Le rappel des textes s'impose pour mesurer l'irrégularité de la position de l'administration fiscale dans son application différenciée dans le domaine de la presse :

- l'article 98 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 prévoit que :
« 1. *Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.*
2. *Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.*
Les taux réduits ne sont pas applicables aux services visés à l'article 56, paragraphe 1, point k). »
- L'annexe III de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 définit la « *liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98* ». Ainsi, ce texte permet aux Etats membres d'appliquer un taux réduit à « *la fourniture de livres, y compris en location dans les bibliothèques (y compris les brochures, dépliants et imprimés similaires, les albums, livres de dessin ou de coloriage pour enfants, les partitions imprimées ou en manuscrit, les cartes et les relevés hydrographiques ou autres), les journaux et périodiques, à l'exclusion du matériel consacré entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité* ».
- L'annexe III de la directive 2006/112/CE a été modifié en son point 6 par la directive 2009/47/CE du Conseil du 5 mai 2009 : « *1. Le point 6 est remplacé par le texte suivant : « 6. la fourniture de livres, sur tout type de support physique, y compris en location dans les bibliothèques (y compris les brochures, dépliants et imprimés similaires, les albums, livres de dessin ou de coloriage pour enfants, les partitions imprimées ou en manuscrit, les cartes et les relevés hydrographiques ou autres), les journaux et périodiques, à l'exclusion du matériel consacré entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité; »*. Il convient de noter que la modification du 5 mai 2009 concerne les livres mais non la définition des « journaux et périodiques ».

L'application de ces textes par les autorités nationales doit être conforme au principe de neutralité fiscale.

Or, l'existence de taux différents entre la presse papier et la presse numérique n'est pas justifiée au regard du principe de neutralité en raison de l'absolue proximité des activités en cause.

Les produits doivent être considérés comme substituables dès lors que l'on peut raisonnablement penser que les demandeurs ou les utilisateurs considèrent les biens ou les services comme des moyens alternatifs entre lesquels ils peuvent arbitrer pour satisfaire une même demande (CJCE, 14 février 1978, *United Brands Company et United Brands Continentaal BV contre Commission des Communautés européennes*, aff. 27/76, Rec. 267 ; CC, 22 juin 1999, n° 99-D-41, BOCCRF 14 oct. p. 566).

Il n'est pas douteux que, quel que soit le support physique, la presse en ligne est nécessairement semblable et substituable à la presse papier :

- les deux formes de presse ont l'une et l'autre la même finalité (permettre l'information du lecteur),
- les deux formes d'information répondent aux définitions nationales de la presse,
- les deux formes de presse sont en concurrence l'une par rapport à l'autre.

La presse numérique répond effectivement aux mêmes besoins du consommateur-lecteur.

À cet égard, la jurisprudence communautaire relative aux livres édités sur d'autres supports physiques que le papier ne doit pas être transposée à la presse numérique.

a) *La jurisprudence sur les livres numériques ne peut être transposée à la presse numérique*

En effet, la Cour de Justice de l'Union européenne a rendu récemment trois arrêts relatifs à la notion de neutralité fiscale à la lumière de l'évolution technologique du support des livres.

i. L'arrêt *K Oy* de la CJUE du 11 septembre 2014

Dans l'arrêt *K Oy* en date du 11 septembre 2014 (C-219/13), la CJUE s'est interrogée sur la question de l'application du taux réduit de TVA prévu pour la fourniture de livres édités au format papier, aux livres édités sur d'autres supports physiques que le papier.

Au cas d'espèce, la société *K Oy* exerce l'activité d'éditeur, laquelle comprend l'édition d'ouvrages de littérature générale et d'enseignement, mais également de livres audio ainsi que de livres numériques.

Les livres audio et les livres numériques édités par la société sont disponibles sous la forme de fichiers électroniques, contenus sur des supports physiques tels que des CD, des CD-ROM, des clés USB ou des produits équivalents qui reproduisent des livres parus à l'origine au format papier. Il est précisé que les versions numériques peuvent différer par leur contenu et leur structure des livres imprimés sur papier.

La CJUE a dû répondre aux questions suivantes :

« L'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, et l'annexe III, point 6, de la directive TVA [relatif à l'application d'un taux réduit], examinés à l'aune du principe de neutralité fiscale, font-ils obstacle à une législation nationale selon laquelle un taux réduit de TVA est appliquée aux livres imprimés sur papier alors que les livres édités sur d'autres supports physiques, tels que des CD, des CD-ROM ou des clés USB, sont soumis au taux normal de la TVA ?

La réponse à cette question peut-elle varier en fonction des circonstances suivantes :

- *le livre est destiné à être lu ou à être écouté (livre audio) ;*
- *il existe un livre imprimé sur papier qui a le même contenu que le livre ou le livre audio édité et diffusé sur un support physique tel qu'un CD, un CD-ROM, une clé USB ou un autre support physique similaire ;*

- *il est possible de bénéficier des propriétés techniques conférées par le support physique, autre que le papier, comme les fonctions de recherche ? »*

Après avoir rappelé les principes découlant des arrêts *Commission c/ France* ou *The Rank Group*, la CJUE rappelle que la Directive 2009/47 a modifié le texte du point 6 de l'annexe III de la directive TVA, celui-ci incluant désormais la fourniture de livres, sur tout support physique dans la liste des biens ou des prestations susceptibles de bénéficier d'un taux réduit de TVA.

Dès lors, la question qui se pose est celle de savoir si, en raison de cette modification, un État membre qui a choisi de soumettre la fourniture de livres imprimés sur papier à un taux réduit de TVA se trouve de ce fait contraint d'étendre l'application de ce taux réduit également à la fourniture de livres sur tout support physique autre que le papier.

Il a ainsi été jugé que :

« À ce sujet, il y a lieu de relever, ainsi que l'a également observé la Commission européenne lors de l'audience, que ni le texte de la directive 2009/47 ni les travaux préparatoires de celle-ci n'indiquent que le législateur de l'Union, en modifiant le point 6 de l'annexe III de la directive TVA, ait voulu contraindre les États membres à appliquer un taux réduit de TVA identique à tous les livres, quel que soit le support physique sur lequel ils sont édités.

En tout état de cause, à la lumière de la jurisprudence de la Cour citée au point 23 du présent arrêt, dès lors que l'annexe III, point 6, de la directive TVA se borne à viser la fourniture de livres sur tout type de support physique, il appartient aux États membres, sous réserve de respecter le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, de déterminer les supports physiques auxquels le taux réduit de TVA s'applique.

Dans ce contexte, il convient de préciser, à l'instar du gouvernement irlandais et ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 54 de ses conclusions, que, dans un cas tel que celui de l'affaire au principal, étant donné que l'appréciation du consommateur moyen est susceptible de varier en fonction du degré éventuellement différent de pénétration des nouvelles technologies dans chaque marché national et du degré d'accès aux dispositifs techniques permettant à ce consommateur de recourir aux livres édités sur d'autres supports physiques que le papier, il y a lieu de prendre comme référence le consommateur moyen de chaque État membre.

Dans ces conditions, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, ainsi qu'il a été relevé au point 25 du présent arrêt, si les livres édités au format papier et ceux qui le sont sur d'autres supports physiques sont des produits qui sont susceptibles d'être considérés comme étant semblables par le consommateur moyen. Il incombe à cette juridiction d'évaluer, à cette fin, si ces livres présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation afin de vérifier si les différences existantes influent ou non de manière considérable ou sensible sur la décision du consommateur moyen d'opter pour l'un ou l'autre de ces livres.

Cette réponse ne varie pas en fonction du type de support utilisé, du contenu du livre en cause, ou en fonction des propriétés techniques du support physique en cause, étant donné que, entre autres, ce sont de telles circonstances que la juridiction de renvoi doit prendre en considération en vue d'évaluer si les livres édités au format papier et ceux qui le sont sur d'autres supports physiques sont des produits qui sont susceptibles d'être considérés comme étant semblables par le consommateur moyen.

Si, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 62 de ses conclusions, ces circonstances sont déterminantes du point de vue du consommateur moyen de l'État membre concerné, il est justifié que la législation nationale n'accorde pas à la livraison de livres reposant sur des supports autres que le papier le taux réduit de TVA applicable à celle des livres imprimés. En revanche, si ce qui importe pour ce consommateur c'est essentiellement le contenu similaire de tous les livres, indépendamment de leur support ou de leurs propriétés, l'application sélective d'un taux réduit de TVA ne se justifie pas.

Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre aux questions posées que l'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, et l'annexe III, paragraphe 6, de la directive TVA, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas, pour autant que le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA soit respecté, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet les livres édités au format papier à un taux réduit de TVA et ceux qui le sont sur d'autres supports physiques, tels que des CD, des CD-ROM ou des clés USB, au taux normal de cette taxe ».

La CJUE juge ainsi qu'il convient de se référer à la perception qu'a de deux produits le consommateur moyen afin de déterminer si ces produits sont susceptibles d'être considérés comme semblables par ce dernier et, partant, doivent être soumis à un régime identique dans le respect du principe de neutralité.

ii. Les arrêts *Commission c/ France* et *Commission c/ le Grand-Duché de Luxembourg* du 5 mars 2015

Cette analyse n'a pas été reprise par la Cour de Justice dans les arrêts du 5 mars 2015 *Commission c/ France* et *Commission c/ le Grand-Duché de Luxembourg* (CJUE, 5 mars 2015, C-479/13) s'agissant des livres sous format électronique ou numérique.

À cette occasion, la Cour de Justice de l'Union européenne s'est prononcée sur l'application d'un taux réduit de TVA aux livres numériques ou électroniques, soit par voie de téléchargement ou de diffusion en flux à partir d'un site web, de livres au format électronique pouvant être consultés sur un ordinateur, un téléphone intelligent, un lecteur de livres électroniques ou tout autre système de lecture.

La CJUE a jugé dans l'arrêt *Commission c/ France* que :

« [...] dès lors que la fourniture de livres électroniques est un «service fourni par voie électronique», au sens de l'article 98, paragraphe 2, second alinéa, de la directive TVA, et que cette disposition exclut toute possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA à de tels services, le point 6 de l'annexe III de la directive TVA ne saurait être

interprété comme incluant dans son champ d'application la fourniture de livres électroniques, sans méconnaître l'intention du législateur de l'Union de ne pas faire bénéficier ces services d'un taux réduit de TVA.

[...]

Contrairement à ce que font valoir la République française et le Royaume de Belgique, cette interprétation n'est pas remise en cause par le principe de neutralité fiscale, qui est la traduction par le législateur de l'Union, en matière de TVA, du principe général d'égalité de traitement (arrêt NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, point 41 et jurisprudence citée).

En effet, le principe de neutralité fiscale ne permet pas d'étendre le champ d'application d'un taux réduit de TVA en l'absence d'une disposition non équivoque (voir, en ce sens, arrêt Zimmermann, C 174/11, EU:C:2012:716, point 50 et jurisprudence citée). Or, le point 6 de l'annexe III de la directive TVA n'est pas une disposition qui, d'une façon non équivoque, étend le champ d'application des taux réduits de TVA à la fourniture de livres électroniques. Au contraire, ainsi qu'il ressort du point 41 du présent arrêt, une telle fourniture ne relève pas de cette disposition.

Dès lors qu'il est également constant que la fourniture de livres électroniques ne relève d'aucune autre catégorie de prestations de services, mentionnée à l'annexe III de la directive TVA, l'application d'un taux réduit de TVA à une telle fourniture n'est pas conforme à l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA. »

Selon la Cour, la qualification par la Directive des livres numériques de « prestations de services électroniques » interdit que le taux réduit trouve à s'appliquer. Autrement dit, la Cour refuse d'examiner si le consommateur perçoit ou non le livre numérique de la même façon que le livre sur support papier puisque le législateur a décidé de leur donner une qualification spécifique et exclut que le taux réduit s'applique à ces produits.

Le principe de neutralité se trouve ainsi relégué au second plan.

Cette analyse appelle deux observations principales :

Premièrement, la Cour a admis dans l'arrêt *K Oy* l'application du taux réduit de TVA aux livres numériques sur support physique tel qu'un CD-ROM ou une clé USB pour des raisons d'évolutions technologiques alors qu'au-delà du support, le livre numérique constitue un service électronique.

En effet, constituent des services fournis par voie électronique, au sens de la Directive, les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information (article 7 du règlement d'exécution n°282/2011 du 15 mars 2011).

Les livres numériques sur support physique tel qu'un CD-ROM ou une clé USB constituent des services électroniques dont la livraison s'effectue sur un support physique.

Or, le consommateur moyen a entendu acquérir un livre sous format dématérialisé, le support qu'est le CD-ROM ou la clé USB ne constituant pas une fin en soi mais le moyen de

bénéficier dans les meilleures conditions de la prestation principale qu'est la dématérialisation du livre.

Il paraît ainsi aberrant que la Cour admette, d'une part, l'application potentielle d'un taux réduit de TVA aux livres numériques sur support physique, alors que pour le consommateur moyen il s'agit bel et bien d'un service électronique de livre sous format dématérialisé, et, d'autre part, exclut toute possibilité d'application du taux réduit aux livres numériques sans support physique, le consommateur moyen désirant, dans les deux cas, acquérir un livre sous format dématérialisé.

De surcroît, la genèse de la Directive 2001/38 montre clairement que la qualification de service électronique n'a pas résulté du constat d'une différence manifeste des biens téléchargés par rapport à ceux sur support physique mais de la nécessité d'éviter les inconvénients que présentait alors l'application des règles de TVA existantes à ces opérations économiques d'un nouveau type.

Il ressort en particulier de divers documents de travail qui ont précédé l'adoption de la Directive que la Commission elle-même utilise pour qualifier le téléchargement de logiciels, magazines et autres, la qualification de « livraison en ligne de biens intangibles » (Document de la Commission IP/97/313 du 16 avril 1997) ou de « livraison numérique » (Document de la Commission IP/00/583 du 7 juin 2000).

C'est alors le mode de livraison et non la nature du produit lui-même qui préoccupe la Commission européenne et les États membres puisque la livraison dématérialisée s'émancipe de la TVA à l'importation et permet aisément la consommation de produits commercialisés par des opérateurs d'Etat qui ne sont pas celui de la consommation.

Certaines études montrent que la qualification de livraison de biens pour l'application de la TVA était juridiquement parfaitement concevable si elle n'avait pas présenté certains inconvénients pour la taxation (The Jean Monnet Program – Professor J.H.H. Weiler – European Union Jean Monnet Chair – Jean Monnet Working Paper 13/01 – Cecilia Hargitai – Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community – ISSN 1087-2221).

Or, l'examen de la comparabilité de produits au regard du principe de neutralité doit s'opérer au regard de la perception que peut en avoir le consommateur moyen qui n'est à l'évidence pas influencé par les considérations qui ont emporté la qualification de prestation de services.

Autrement dit, l'argument selon lequel les produits ne sont pas similaires du simple fait que l'un est une prestation de services tandis que l'autre est une livraison de bien ne résiste pas à la genèse de la Directive TVA.

Deuxièmement, il est regrettable qu'alors que la Directive ait été modifiée afin d'intégrer l'évolution technologique de la référence aux livres permettant ainsi de s'interroger précisément sur la mise en concurrence de deux produits, la CJUE se contente aujourd'hui de se départir du principe de neutralité fiscale sous prétexte qu'au cas particulier, il s'agit de services électroniques.

Il est ainsi regrettable que la CJUE ait relayé au second plan le principe de neutralité fiscale et n'ait pas pris la peine, comme exigé dans sa jurisprudence antérieure, notamment dans les

arrêts *The Rank Group* et *K Oy* précités, d'analyser si les livres sur support papier et les livres sur support numérique constituent des éléments semblables du point de vue du consommateur moyen et ainsi entrant en concurrence.

De plus, il a été rappelé dans l'arrêt *Commission c/ France* précité que pour déterminer la portée d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte à la fois de ses termes, de son contexte et de ses finalités.

Or, la finalité de l'application d'un taux réduit aux livres comme à la presse est de faire de ces biens culturels des biens accessibles à tous.

En conséquence, dès lors qu'au vue du consommateur moyen il s'agit de produits similaires, il ne peut être appliqué une fiscalité différenciée.

L'arrêt *Commission c/ le Grand-Duché de Luxembourg* a jugé dans le même sens la question de l'application d'un taux réduit de TVA aux livres numériques et électroniques mais a ajouté s'agissant de l'argument relatif au respect du principe d'égalité les précisions suivantes :

« Il y a lieu d'ajouter que, dans la mesure où le Grand-Duché de Luxembourg remet en cause la validité de la directive TVA et, en particulier, du point 6 de son annexe III au regard du principe d'égalité de traitement, l'examen de cette validité ne peut avoir lieu dans le cadre du présent recours en manquement.

*En effet, un État membre ne saurait utilement, en l'absence d'une disposition du traité FUE l'y autorisant expressément, invoquer l'illégalité d'une directive dont il est destinataire comme moyen de défense contre un recours en manquement fondé sur l'inexécution de cette directive. Il ne pourrait en être autrement que si l'acte en cause était affecté de vices particulièrement graves et évidents, au point de pouvoir être qualifié d'acte inexistant, vices dont l'existence n'est pas alléguée par le Grand-Duché de Luxembourg (voir arrêt *Commission/Autriche*, C 189/09, EU:C:2010:455, points 15 à 17 et jurisprudence citée).*

Pour cette même raison, cet État membre ne saurait utilement se prévaloir d'un argument tiré de l'invalidité de la directive 2009/47 au motif que le rôle du Parlement européen aurait été méconnu dans l'adoption de celle-ci.

Le Grand-Duché de Luxembourg se réfère également à l'article 110 TFUE, qui, selon lui, démontre que les auteurs du traité n'ont pas eu à l'esprit d'octroyer aux institutions de l'Union le droit d'instaurer des impositions discriminatoires.

Toutefois, cet argument coïncide, en substance, avec l'argumentation de cet État membre relative au principe d'égalité de traitement. Cet argument doit donc être rejeté pour les mêmes motifs que ceux énoncés aux points 50 et 51 ainsi que 55 et 56 du présent arrêt ».

Cet arrêt met indiscutablement en lumière la question de la validité de la Directive au regard du principe de neutralité fiscale qui constitue l'application en matière de TVA du principe général d'égalité garanti par l'article 20 de la Charte des Droits fondamentaux.

La Cour ne répond pourtant pas à cette interrogation dès lors que l'argument tiré de l'invalidité de la Directive, excluant purement et simplement les services électroniques du bénéfice du taux réduit, ne peut être soulevé par un État membre de l'Union européenne dans le cadre de la défense d'un recours en manquement, ce qui ne préjuge en aucun cas de la position qu'elle pourrait être conduite à adopter si elle devait examiner la validité de ces dispositions, dans le cadre par exemple, d'une question préjudicielle en appréciation de validité qui pourrait lui être renvoyée par le juge national.

Or, au cas d'espèce, dès lors que les produits sont semblables du point de vue du consommateur moyen, l'application d'une fiscalité différenciée constitue sans nul doute une violation du principe d'égalité de traitement de nature à affecter la validité des dispositions en cause.

D'ailleurs, à la suite des arrêts de la CJUE de mars 2015, la France s'est exprimée par la voix de sa Ministre de la Culture et de la Communication, Madame Fleur Pellerin, qui, dans un communiqué de presse du 19 mars 2015, constituant une déclaration conjointe avec d'autres ministres de l'Union européenne, a déclaré que : *« Qu'il soit imprimé ou dématérialisé, c'est le contenu qui fait le livre et non la manière par laquelle le lecteur y a accès. Un livre est un livre, quelle qu'en soit la forme. Pour ces raisons, nous sommes convaincus de la nécessité d'appliquer le même taux réduit de TVA au livre numérique comme au livre imprimé. Le principe de neutralité technologique doit être clairement affirmé au niveau européen afin que l'innovation et le développement du livre numérique ne soient pas compromis. »*

b) L'évidente similarité entre presse en ligne et presse papier

Effectivement, il est évident que le produit offert au lecteur par MEDIAPART est à ce point similaire aux autres publications de presse que le respect du principe de neutralité impose qu'il soit traité de manière identique pour l'application de la TVA.

En adoptant le décret n°2009-1340 du 29 octobre 2009 pris pour l'application de l'article 1er de la loi n°86-897 du 1er août 1986 portant réforme du régime juridique de la presse, le législateur a établi que les services de presse en ligne constituent des services de presse.

Le décret de 2009 précité reprend ainsi la plupart des critères exigés par l'article 72 de l'annexe III au CGI, pris pour application du taux de TVA réduit sur la presse imprimée.

À cet égard, il convient de préciser qu'en application de l'article 72 de l'annexe III au CGI, dès lors que le lecteur de MEDIAPART souhaite imprimer son journal l'Ours apparaît à la fin de la publication.

L'Ours de la société MEDIAPART mentionne ainsi les informations suivantes :

- son Directeur de publication : Edwy Plenel ;
- son Directeur éditorial : François Bonnet ;
- les informations relatives à la société EDITRICE DE MEDIAPART (dénomination sociale, date de création et durée de la société, montant du capital social, numéro d'immatriculation, numéro du certificat accordé par la Commission Paritaire des

Publications et Agence de presse, les actionnaires et membres du Conseil d'administration, adresse et coordonnées) ;

- la mention suivante : « Propriétaire, éditeur, imprimeur et prestataire des services proposés : société EDITRICE DE MEDIAPART ».

La Société MEDIAPART respecte ainsi les exigences légales applicables à tout écrit rendu public telles que précisées à l'article 3 de la Loi du 29 juillet 1881 portant sur la liberté de la presse, qui dispose que :

« Tout écrit rendu public, à l'exception des ouvrages de ville ou bilboquets, portera l'indication du nom et du domicile de l'imprimeur, à peine, contre celui-ci, de 3 750 euros d'amende.

La distribution des imprimés qui ne porteraient pas la mention exigée au paragraphe précédent est interdite et la même peine est applicable à ceux qui contreviendraient à cette interdiction.

Une peine de six mois d'emprisonnement pourra être prononcée si, dans les douze mois précédents, l'imprimeur a été condamné pour contravention de même nature.

Toutefois, si l'imprimé fait appel à des techniques différentes et nécessite le concours de plusieurs imprimeurs, l'indication du nom et du domicile de l'un d'entre eux est suffisante ».

En conséquence, et dès lors que la loi de 1986, telle que modifiée pour y inclure la presse en ligne, s'inspire de la loi du 29 juillet 1881 précitée (l'exposé des motifs de la loi sous l'article 1^{er} de la loi n°86-897 du 1^{er} août 1986 précise que : « s'inspirant des principes de la loi du 29 juillet 1881 sur la liberté de la presse, la présente proposition de loi rétablit une égalité de traitement entre toutes les publications de presse et prend mieux en compte la diversification de leur mode de diffusion, résultant du développement des nouvelles technologies »), MEDIAPART constituant une entreprise de presse dont les publications sont rendues publiques, la Société se devait de respecter ses obligations légales qui reposent sur la question de la responsabilité de l'éditeur et de l'imprimeur.

Aussi, s'agissant d'un service de presse en ligne, il est inenvisageable de considérer le consommateur comme l'imprimeur du point de vue de cette responsabilité. Il est ainsi parfaitement logique que la société MEDIAPART, seule responsable du contenu de ses publications, soit assimilée à l'imprimeur.

Suivant les principes posés par la Cour de justice, il convient en outre, de procéder à un examen objectif et pragmatique des conditions d'intervention des deux types d'opérateur pour s'assurer de la similitude des opérations vu du point de vue du consommateur moyen. A cet effet, il doit être procédé à une analyse succincte en comparant le modèle de MEDIAPART à un journal papier.

Le site d'information MEDIAPART ne constitue pas un service de presse qui commente l'ensemble de l'actualité sur le seul fondement des dépêches d'agences. L'accent est mis sur les enquêtes et l'investigation de sorte que le site MEDIAPART réalise, en amont, un travail minutieux de tri et de hiérarchisation de l'information pertinente. Aussi, là où beaucoup de

quotidiens commenteront toute l'information sur leur presse papier, majoritairement couplée d'une presse en ligne, MEDIAPART ne diffusera qu'entre 5 et 6 articles par jour.

A simple titre d'exemple, le journal d'information MEDIAPART vient directement en concurrence avec des journaux d'investigations tels que, par exemple, le journal papier hebdomadaire « Le Canard enchaîné ».

Le Canard enchaîné est un hebdomadaire paraissant tous les mercredis et contenant une quarantaine d'articles. Tout comme le site d'information MEDIAPART, il ne contient aucune publicité et ne commente pas quotidiennement l'ensemble de l'actualité. Ce journal a fait le choix de ne pas être disponible en version numérique.

Le journal « Le Canard enchaîné » et le site d'information « MEDIAPART » possèdent des propriétés analogues répondant aux besoins d'un lectorat en quête d'une information dont le rythme n'est pas celui de dépêches d'agences et ayant une indépendance financière.

Le site MEDIAPART est réalisé par des journalistes détenteurs de la carte professionnelle des journalistes. Les juridictions s'accordent à faire droit aux journalistes de MEDIAPART comme à tout journaliste au bénéfice de la confidentialité des sources telle que prévue par la loi n°2010-1 du 4 janvier 2010 relative à la protection du secret des sources des journalistes.

Les lecteurs peuvent ainsi trouver entre la presse imprimée du « Canard enchaîné » et la presse en ligne de MEDIAPART des opérations analogues de services de presse.

En conséquence, afin de répondre à ce besoin, le consommateur moyen peut se tourner indifféremment vers le format papier ou numérique, les deux journaux étant, d'un point de vue objectif et pragmatique, parfaitement substituables.

Il est important de noter que le Journal du site MEDIAPART est également disponible en version imprimable.

Ainsi, la société EDITRICE DE MEDIAPART réalise bien des opérations analogues à celles rendues par les sociétés de presse papier.

- c) Les différences entre la presse imprimée et la presse en ligne n'influent pas de manière considérable ou sensible sur la décision du consommateur moyen*

Toutefois, si l'existence de deux catégories juridiques que sont, d'une part, les « publications de presse » et, d'autre part, les « services de presse en ligne » n'est, en aucun cas, suffisante pour justifier une discrimination en matière de TVA, à toutes fins utiles et en application de l'arrêt *K Oy*, il est possible de se demander si les différences existantes entre la presse imprimée et la presse en ligne influent ou non de manière considérable ou sensible sur la décision du consommateur moyen.

À la différence d'un journal de presse imprimée, le site MEDIAPART constitue un journal d'information numérique, indépendant et participatif. Cette participation se traduit dans la possibilité pour les abonnés de poster des commentaires, de créer leur blog d'information, de devenir rédacteur et d'interagir avec les membres de la communauté MEDIAPART via un réseau social.

Du point de vue du consommateur moyen, « Le Club » ne constitue certainement pas un avantage décisif, influençant de manière déterminante et encore moins sensible la décision de l'abonné moyen de préférer un média en ligne ou un journal imprimé.

En décembre 2013, le site MEDIAPART comptait près de 80 000 abonnés. À la fin de l'année 2013, le site comptait 2 700 blogs individuels actifs et 629 blogs collectifs, soit une activité presse « participative » de moins de 4% des abonnés de MEDIAPART.

Dès lors que le principe de neutralité s'apprécie du point de vue du consommateur moyen, il apparaît clairement que ce dernier n'a pas pour objectif, lors de son abonnement à la presse en ligne de MEDIAPART, de commenter les articles publiés, de créer un blog ou de devenir rédacteur.

Le consommateur moyen du journal d'information MEDIAPART ne recherche pas les fonctionnalités participatives de sorte que cela ne constitue pas un avantage décisif et n'influence pas sa décision entre la presse imprimée et la presse numérique.

Le consommateur moyen du site MEDIAPART n'a ainsi qu'une simple lecture du « Journal » mis en ligne, prestation semblable à l'opération d'achat d'un journal papier, c'est-à-dire d'abord et avant tout d'y trouver des informations.

De surcroît, en adoptant le décret n° 2009-1340 du 29 octobre 2009 pris pour l'application de l'article 1er de la loi n° 86-897 du 1er août 1986 portant réforme du régime juridique de la presse, le législateur a énoncé que les services de presse en ligne constituaient sans équivoque des services de presse.

Dès lors, l'Administration fiscale devait conclure que la société EDITRICE DE MEDIAPART, titulaire du certificat d'inscription auprès de la Commission Paritaire des Publications et Agences de Presse (ci-après « CPPAP ») depuis décembre 2009, offre des services de presse semblables aux services de presse imprimés.

Par conséquent, l'application d'un taux de normal de TVA est manifestement incompatible avec le principe de neutralité fiscale.

L'application d'un taux différencié entre la presse papier et la presse numérique conduit à appliquer un traitement fiscal différent à des activités identiques et en concurrence. Cette situation est attentatoire aux principes fondamentaux applicables au système commun de TVA, notamment le principe de neutralité fiscale.

L'annulation de la décision attaquée ne fait donc aucun doute.

QUATRIÈME MOYEN DE LÉGALITÉ (Erreur de droit – Violation de la loi)

VII. La décision attaquée est entachée d'une **erreur de droit et d'une violation de la loi** dans la mesure où la non-application d'un taux réduit de TVA à MEDIAPART viole clairement le **principe de confiance légitime**.

En effet, l'application d'un taux normal de TVA est incompatible avec le principe de sécurité juridique et de son corollaire le principe de confiance légitime.

En application du principe de sécurité juridique, une réglementation doit être claire et précise, afin que les justiciables puissent connaître sans ambiguïtés leurs droits et obligations.

En matière de TVA (nécessité d'un délai de forclusion), le principe de sécurité juridique exige donc que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause (CJCE, 3e ch., 8 mai 2008, aff. C-95/07 et aff. C-96/07, *Ecotrade SpA : Dr. fisc.* 2008, n° 48, comm. 598, note A. Bonnet).

Le Conseil d'État reconnaît le principe de confiance légitime comme principe général du droit de l'Union européenne protégeant les administrés contre la fourniture de renseignements erronés dans le champ d'application du droit de l'Union européenne (CE, 10 juin 2013, n° 335603).

De plus, le Conseil d'État a précisé que l'Administration est liée par le principe de confiance légitime lorsque, comme en l'espèce, elle agit dans le champ d'application du droit de l'Union (CE, 30 mars 2011, n° 315066).

Or, « l'entreprise agit comme un collecteur de taxe pour le compte de l'État et dans l'intérêt du trésor public » (cf. CJUE, 21 février 2008, *Netto Supermarkt* ; 20 octobre 1993, *Balocchi*, point 25). Selon l'expression de Maurice Laure, l'entreprise, lorsqu'elle collecte la TVA, est « un auxiliaire requis » (note au CNPF, septembre 1990, cité par son biographe M. Brunel dans l'ouvrage *la TVA invention française ; révolution mondiale*, édition Eyrolles, p. 215).

Il tombe sous le sens que l'entreprise dans sa fonction de collecteur de l'impôt pour le compte de l'État doit agir dans un environnement sécurisé et qu'elle ne saurait dès lors être soumise à une administration exerçant un double argumentaire simultanément :

- MEDIAPART a toujours informé l'administration de son application du taux de la presse à son activité de presse : ayant cette information, l'administration n'a jamais contesté cette pratique pendant plusieurs années ;
- Le gouvernement français réclame aux instances européennes une modification de la norme afin d'écartier toute difficulté d'application du taux réduit à la presse numérique ;
- Les prises de positions officielles ont constamment reconnu la nécessité d'une égalité de traitement entre la presse papier et la presse en ligne. Ainsi, l'ancien Président de la République, Monsieur Nicolas Sarkozy, le 23 janvier 2009, dans son discours de clôture des États généraux de la presse écrite, avait pris une position très claire. Après

avoir annoncé la création d'un statut de la presse en ligne aligné sur celui de la presse traditionnelle, il avait précisé que « *le statut d'éditeur de presse en ligne ouvrira droit au régime fiscal des entreprises de presse* ». Concernant plus spécifiquement le taux réduit de TVA, il précisait : « *La France ne peut se résoudre à cette situation, doublement stupide où la presse numérique est défavorisée par rapport à la presse papier, et la presse numérique payante défavorisée par rapport à la presse numérique gratuite. Cela n'a pas de sens.* »

- Enfin, il convient de rappeler que l'administration fiscale a, elle-même, anticipé l'adoption définitive de la proposition de loi tendant à appliquer le taux réduit de 2,10 % (1,05 % dans les DOM) aux services de presse en ligne. En effet, les commentaires administratifs ont été publiés au BOFIP du 31 janvier 2014 alors même que la loi n°2014-237 du 27 février 2014 harmonisant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée applicables à la presse imprimée et à la presse en ligne n'a été publiée au Journal Officiel que le 28 février 2014. Cette diligence notable relative à la doctrine administrative montre formellement combien la modification législative de février 2014 est appréciée, par tous, comme un renforcement de la cohérence fiscale du régime de TVA applicable à l'ensemble de la presse (*Rapport à l'Assemblée nationale, le 29 janvier 2014, n° 1735, Rapport fait au nom de la Commission des affaires culturelles et de l'éducation sur la proposition de loi tendant à harmoniser les taux de la taxe sur la valeur ajoutée applicables à la presse imprimée et à la presse en ligne.*)

La CJUE a maintes fois rappelé que « (...) Dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires, les Etats membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique communautaire, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité ainsi que de protection de la confiance légitime » (CJUE, 18 décembre 1997, *Molenheide ea* C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, points 45 à 48 ; 11 mai 2006, *Fédération of Technological Industries ea*, ces-384 04, point 29 ; 14 septembre 2006, *Elmeka*, C-180/04, point 31).

Ces principes de sécurité juridique et de confiance légitime ont été maintes fois appliqués par la jurisprudence communautaire et sont devenus partie intégrante de l'ordre juridique communautaire.

Selon la jurisprudence de la CJUE, « *la violation du principe de la confiance légitime est recevable dans le cadre d'un recours en vertu de l'article 173 CEE, le principe en question faisant partie de l'ordre juridique communautaire, de sorte que sa méconnaissance constituerait une violation du traité de toute règle relative à son application au sens de l'article cité* ».

Ces principes ont ainsi été érigés en principes généraux du droit communautaire, consubstantiels à ce droit et bien évidemment à son application.

Selon la jurisprudence de l'Union, le droit de réclamer la protection de la confiance légitime, qui constitue un des principes fondamentaux de la Communauté, s'étend à tout particulier qui se trouve dans une situation de laquelle il ressort que l'Administration, en lui fournissant des assurances précises, a fait naître dans son chef des espérances fondées (TPI, 20 juin 2001, *Buisson*, T-234/99, Rec. II-601).

Le principe de confiance légitime, que la Cour européenne des droits de l'Homme consacre également (pour une application en matière fiscale : CEDH, 4 janvier 2012, *Debar et autres c. France*, n°32195/08), implique que le citoyen soit protégée contre les revirements injustifiés de l'Administration ayant fait naître des espérances légitimes.

Le juge exige que trois conditions soient remplies : l'existence d'éléments générateurs d'une confiance dans le chef du requérant, le caractère légitime de celle-ci, l'imprévisibilité du changement de situation (CJCE, 19 mai 1983, *Mavridis*, Rec. 1731)

Ainsi la société MEDIAPART rappelle-t-elle qu'elle n'a fait l'objet d'aucune vérification de la part de l'Administration fiscale alors même que sa situation au regard de la TVA était connue et faisait l'objet d'échanges réguliers.

En tant que société exerçant une activité de presse, la société MEDIAPART s'estime fondée à considérer avoir agi en conformité avec la règle de droit applicable.

D'ailleurs, la jurisprudence de la CJUE, s'appuyant sur le principe de confiance mutuelle qui régit nécessairement les rapports entre les administrations des États membres, conduit à conclure à la nécessaire protection du contribuable en cas de divergence d'appréciation d'une même situation (Cf. CJUE, 11 mai 1989, *Esther Renée Wurmser*).

La violation du principe de confiance légitime impose donc que soit annulée la décision implicite de rejet constituée le 16 mai 2016.

CINQUIÈME MOYEN DE LÉGALITÉ (Erreur de droit – Violation de la loi)

VIII. La décision du 16 mai 2016 est entachée d'une erreur de droit et d'une violation de la loi dans la mesure où la non-application d'un taux réduit de TVA à MEDIAPART viole manifestement les articles 11 et 20 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Les droits fondamentaux garantis dans l'ordre juridique de l'Union ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'Union : il ne peut donc exister de situations qui relèvent du droit de l'Union sans que les droits fondamentaux trouvent à s'appliquer (sur l'applicabilité de la Charte dans le contentieux fiscal de la TVA : CJUE, gde ch., 26 févr. 2013, aff. C-617/10, *Åklagaren c/ Hans Åkerberg Fransson*, point 21 : *Dr. fisc.* 2013, n° 40, comm. 460).

Or, la fiscalité différenciée en matière de TVA appliquée à la presse en ligne instaure une différence de traitement qui viole les articles 11 et 20 de la Charte des droits fondamentaux.

D'une part, l'application d'un taux de TVA différent à la même activité selon le support utilisé est caractéristique d'une discrimination contraire à l'article 11 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE qui impose le respect du pluralisme des médias.

Le pluralisme de la presse fait partie des droits fondamentaux de toute société démocratique et bénéficie, en tant que tel, d'une protection particulière tant par la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme (article 10) que par la Charte des Droits Fondamentaux de l'Union Européenne (article 11).

La CJUE a d'ailleurs jugé que la liberté de recevoir des informations et le pluralisme des médias, protégés par l'article 11 de la Charte, revêtaient une importance telle qu'elle pouvait autoriser à limiter d'autres libertés également garanties par cette même Charte, en privilégiant notamment le pluralisme par rapport à la liberté contractuelle (CJUE, 22 janvier 2013, *Sky Österreich*, C-283/11).

La différence de traitement en matière de TVA nuit à la société MEDIAPART, et nuit par conséquent au pluralisme des médias.

En effet, MEDIAPART se définit comme un journal d'information généraliste dont le modèle économique est basé sur les principes de qualité, d'indépendance, de pertinence et d'exclusivité. Ce modèle suppose de choisir et hiérarchiser l'information pertinente.

MEDIAPART, dont la compétence et le sérieux sont dorénavant reconnus bien au-delà de nos frontières – il a actuellement plus de 120.000 abonnés et est lu, chaque jour, par des centaines de milliers de lecteurs – a fait le choix d'une presse numérique considérant qu'Internet était le seul moyen d'avoir un quotidien d'information généraliste indépendant.

La presse imprimée suppose des investissements initiaux très lourds, et nécessairement des dépendances de puissances financières, soit directement en tant qu'actionnaires, soit indirectement en tant qu'annonceurs publicitaires. Malheureusement, ces puissances financières peuvent avoir d'autres intérêts que l'information, et parfois des positions d'influence sur la puissance publique.

Dès lors que la majorité de la presse imprimée et de la presse en ligne gratuite sont financés par les aides publiques et/ou la ressource publicitaire, le modèle économique existant permet très peu le pluralisme d'une presse indépendante.

C'est dans ce contexte que, sur la base d'un modèle économique payant, MEDIAPART a fait le choix d'un journal d'information sans publicité, garant d'une qualité éditoriale et d'une indépendance véritable. Le capital de la SOCIETE EDITRICE DE MEDIAPART est contrôlé par son équipe fondatrice, elle-même composée majoritairement de journalistes.

Ce choix économique est donc aussi politique : c'est l'enjeu d'une bataille d'opinion sur le coût d'une information de qualité, indépendante et rigoureuse, qui suppose des moyens humains.

Cette indépendance permet une forte plus-value en termes d'exclusivité, de révélation et d'angle d'expertise. MEDIAPART a ainsi permis de voir éclater de nombreux scandales politiques tels que les affaires Karachi et Takieddine.

Il est également à l'origine de la révélation d'infractions pénales majeures commises dans la sphère de la décision politique et économique, notamment dans les affaires dites Cahuzac et Tapie.

Il est l'organe d'information sans lequel l'affaire dite Bettencourt n'aurait pas prospéré révélant des infractions fiscales majeures et soulevant la question des conflits d'intérêts.

MEDIAPART s'affiche ainsi comme étant un « quatrième pouvoir » démocratique et l'a prouvé au fil des années. L'objectif affiché de MEDIAPART est ainsi clairement la liberté de ton, d'écriture et d'information. MEDIAPART ne vit ainsi que du soutien de ses lecteurs, de ses abonnés, sans publicité, sans subventions et sans mécène.

En leur imposant injustement une TVA dont le taux n'est pas minoré, l'Administration fiscale s'en prend directement aux clients MEDIAPART et, en conséquence, à leur modèle économique, menaçant ainsi leur existence même.

Une telle discrimination fiscale revient donc à nuire à l'indépendance de la presse et à son pluralisme. En d'autres termes, la liberté des médias et leur pluralisme, droits garantis par la Charte des droits fondamentaux, sont, à l'évidence, atteints par ce dispositif fiscal.

D'autre part, le principe général d'égalité, qui trouve sa traduction, en matière de TVA, dans le principe de neutralité, figure dorénavant en tant que tel à l'article 20 de la Charte des Droits Fondamentaux et s'impose tant aux institutions de l'Union lorsqu'elles édictent des actes de droit dérivé qu'aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre les actes pris par ces institutions. La CJUE a d'ailleurs déjà admis de contrôler la validité d'une directive au regard de l'article 20 de la Charte (CJUE, 22 mai 2014, *Glatzel*, C-356/12).

Si le refus d'application du taux réduit pour la presse numérique s'appuie sur la directive 2006/112/CE et le règlement d'exécution 1777/2005 du 17 octobre 2005, il faut relever que ces dispositions de droit dérivé seraient invalides car elles-mêmes contraires à l'article 20 de la Charte des Droits Fondamentaux.

Les juridictions nationales n'étant pas compétentes pour constater elles-mêmes l'invalidité des actes des institutions communautaires (*CJCE, 22 octobre 1987, Foto-Frost, aff. C-314/85, Rec. p. 4199*), il convient de transmettre à la Cour la demande tendant à constater l'irrégularité de la directive TVA et de son annexe III (ancienne annexe H) par rapport au droit de l'Union. Les actes de droit dérivé pris par les institutions communautaires sont pleinement soumis aux principes supérieurs posés par les Traités, aux principes généraux du droit de l'Union dégagés par la CJUE ainsi que, depuis le 1^{er} décembre 2009, date d'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne, aux principes et droits garantis par la Charte des Droits Fondamentaux et de la Convention européenne des droits de l'homme et sa jurisprudence intégrés dans le droit de l'UE par les dispositions du Traité de Lisbonne

L'annulation de la décision attaquée s'impose donc.

SIXIÈME MOYEN DE LÉGALITÉ (Erreur de droit – Violation de la loi)

IX. La décision du 16 mai 2016 est entachée d'une erreur de droit et d'une violation de la loi dans la mesure où l'application de la majoration de 40% pour manquement délibéré constitue une nouvelle violation du principe de confiance légitime.

En effet, s'agissant de la pénalité dont sont assortis les rappels, l'administration ne saurait, sans violer le principe de confiance légitime, fonder l'analyse subjective de l'intention dans laquelle MEDIAPART a fait application du taux de 2,10 % à ses abonnements depuis sa création sans tenir compte des innombrables déclarations convergentes de l'ensemble des responsables politiques, tant au sein du pouvoir législatif que du pouvoir exécutif, montrant, depuis 2009, une intention d'assurer immédiatement le traitement identique de la presse en ligne et de la presse papier au regard de la TVA.

En ce sens, la Cour européenne des Droits de l'homme a rappelé à maintes reprises la nécessité de garantir la confiance entre gouvernants et gouvernés (CEDH, 14 mai 2013, n°66529/11, *NKM c/ Hongrie* : JCP G 2013, 651, obs. H. Surrel ; CEDH, 25 juin 2013, n°49570/11, *Gall c/ Hongrie*), l'action de l'État n'étant désormais acceptée que si elle est encadrée et prévisible. Le principe de confiance légitime s'inscrit également parmi les principes fondamentaux de la Communauté (CJUE, 16 mai 1979, aff. C-84/78, *Tomadini* ; 5 mai 1981, aff. C-112/80, *Dürbeck/Hauptzollant Frankfurt Am Main-Flughafen* : Rec. 1981, p. 1095). Ce principe doit ainsi être respecté par les institutions communautaires, mais également par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires.

En droit constitutionnel, le principe européen de confiance légitime est transposé dans la protection des attentes légitimes rattachées au principe de garantie des droits de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, afin de les mettre en balance avec les objectifs poursuivis par le législateur.

Le Conseil constitutionnel a ainsi reconnu une protection constitutionnelle aux effets qui peuvent légitimement être attendus de situations légalement acquises par les contribuables.

En effet, dès l'apparition de MEDIAPART, premier organisme de presse en ligne payante, tant l'exécutif que le pouvoir législatif convergeaient dans le sens d'une neutralité fiscale afin d'accueillir dans le domaine de la presse, la presse en ligne et ce sans attendre de réforme communautaire.

À ce titre, notamment, le 23 janvier 2009, lors des « États généraux de la presse écrite », la question du support de la presse écrite a été abordée. À cette occasion, Monsieur le Président de la République, Nicolas Sarkozy, a annoncé la création d'un statut de la presse en ligne dans les termes suivants :

« le statut d'éditeur de presse en ligne ouvrira droit au régime fiscal des entreprises de presse [...] La France ne peut se résoudre à cette situation doublement stupide où la presse numérique est défavorisée par rapport à la presse papier, et la presse numérique payante défavorisée par rapport à la presse numérique gratuite. Cela n'a pas de sens. »

À la clôture de ces États Généraux, tous les acteurs de la scène politique mais également les professionnels de la presse se sont accordés sur le principe de neutralité du support.

Intervient ainsi la loi n° 2009-669 du 12 juin 2009 favorisant la diffusion et la protection de la création sur Internet modifiant, par son article 27, l'article 1er de la loi n° 86-897 du 1er août 1986, afin d'intégrer dans la notion de presse la presse en ligne.

Dans le cadre de la séance du 22 octobre 2010 (AN, XIII législature, session ordinaire de 2010-2011, Compte-rendu intégral, 1^{ère} séance du vendredi 22 octobre 2010, après l'article 11), Monsieur le Député Patrice Martin-Lalande soutenait l'amendement n° 69 en ce sens dans les termes suivants :

« Dans la presse, on appelle cela un marronnier : chaque année je dépose des amendements visant à réduire le taux de TVA applicable à la presse en ligne, établi à 19,6% alors que la presse imprimée bénéficie d'un taux pour le moins réduit de 2,1%. »

Le Ministre du Budget y répondant comme suit :

« Votre action, Monsieur le Député, a nourri la réflexion du Gouvernement. Vous avez participé aux réflexions collectives autour de l'avenir de la presse, sujet de préoccupation, d'inquiétude. Les pouvoirs publics, sous l'impulsion du Président de la République, vous l'avez souligné, se montrent extraordinairement attentifs et disposés à prendre toutes les initiatives sur le plan national comme sur le plan européen pour, j'y insiste, déplacer les lignes. Se pose, comme pour le livre numérique, le problème de la compatibilité avec les directives européennes en matière de TVA. C'est ce qui constitue l'obstacle le plus important aujourd'hui. Notre détermination n'en reste pas moins sans faille et notre volonté de déplacer les lignes intacte ».

Dans le même sens, en avril 2013, un rapport remis à Madame la Ministre de la culture et de la communication Aurélie Filippetti recommande d'abaisser sans délai le régime de TVA applicable à la presse en ligne pour l'harmoniser avec celui applicable à la presse imprimée et ceci sans attendre une éventuelle modification de la directive européenne sur la TVA. Il est ainsi notamment indiqué que :

« Le groupe de travail recommande avec insistance que le régime de TVA applicable à la presse en ligne soit révisé sans délai, à l'instar des initiatives prises en 2012 en faveur du livre numérique, pour être harmonisé avec celui de la presse imprimée, afin de favoriser la transition numérique et d'assurer aussi bien la neutralité fiscale que la neutralité des supports. La Commission européenne peut et doit entendre cette demande ; le Gouvernement peut et doit l'adopter sans attendre. »
(<http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/134000274.pdf>)

Sur la base de ces préconisations, le 10 juillet 2013, Madame la Ministre, Aurélie Filippetti, a présenté une réforme des aides à la presse par une communication en Conseil des ministres et un échange, le même jour, avec l'ensemble des représentants du secteur. La réforme comprend notamment le maintien du taux « super réduit » de TVA à l'ensemble des catégories de presse écrite.

Le 18 septembre 2013, la Cour des Comptes remet un rapport portant sur les aides à la presse (<http://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/Les-aides-de-l-Etat-a-la-presse-ecrite>), l'une des propositions étant l'application du taux réduit de TVA à la presse en ligne.

Dans le projet de loi de finances pour 2014, un avis de Monsieur Pierre Laurent, fait au nom de la commission de la culture, de l'éducation et de la communication, a été déposé le 21 novembre 2013 (Projet de loi de finances pour 2014 : Médias, livre et industries culturelles : presse : avis n° 160 (2013-2014) de M. Pierre Laurent, fait au nom de la commission de la culture, de l'éducation et de la communication, déposé le 21 novembre 2013). Il y est précisé :

« Dans cette perspective [l'application du taux réduit à la presse en ligne], le Gouvernement poursuit ses échanges avec les autorités européennes. En tout état de cause, ainsi que l'a affirmé la ministre de la culture et de la communication lors de son audition par votre commission, la France appliquera ce taux réduit à la fin de l'année 2014, au mépris, s'il le faut, de la réglementation européenne. »

Si votre rapporteur pour avis salue cette fermeté, il s'étonne que le présent projet de loi de finances ne prévoit pas dès à présent l'application du taux « super réduit » à l'ensemble de la presse, d'autant plus que, d'après les informations dont il dispose, de nombreux titres pratiqueraient déjà ce taux de manière anticipée. »

Finalement, c'est le 27 février 2014, par la loi n° 2014-237 qu'est adoptée l'application du taux réduit de TVA à la presse en ligne.

Dès le 21 janvier 2014, dans une lettre adressée à Monsieur le Président de la République, Madame la Ministre, Aurélie Filippetti, a salué cette évolution dans les termes suivants :

« Le directeur de cabinet du Premier ministre a annoncé vendredi 17 janvier 2014 aux représentants de la presse, imprimée comme papier, l'alignement du taux de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de la presse en ligne sur le taux super réduit de 2,1 %.

Je vous remercie d'avoir su faire prévaloir cette mesure d'équité au regard du principe de neutralité technologique en matière de presse. Elle sera reçue comme un acte de soutien réel au secteur, le Gouvernement assumant des discussions sans doute difficiles au niveau européen pour pouvoir faire prévaloir sa position ».

Le rapport de la Commission des Affaires culturelles et de l'éducation de l'Assemblée nationale du 29 janvier 2014 précise à cet égard les raisons de cette évolution législative :

« Cette situation [le fait que les ventes de publications imprimées inscrits en commission paritaire des publications et agences de presse sont assujetties en France métropolitaine au taux super réduit de 2,10% alors que les sites de presse en ligne payant sont soumis, pour leurs abonnements ou la vente d'article à l'unité au taux normal de 20%] représente un lourd handicap économique pour la presse dans son ensemble, une distorsion contraire aux principes de neutralité technologique et d'équité fiscale [...] et un frein à la migration des abonnés vers les offres numériques. »

Eu égard à l'ensemble de ces annonces politiques, et ce jusqu'au plus haut niveau de l'État, allant toutes dans le sens d'un engagement vers une application du taux réduit de TVA à la

presse en ligne, MEDIAPART, dont l'activité était inédite en 2008, pouvait légitimement penser qu'un changement législatif allait intervenir à très brève échéance.

Considérant que les entreprises de presse en ligne redressées étaient informées du fait que les taux de 2,10% et de 1,05% ne s'appliquaient pas à la presse en ligne au titre des périodes contrôlées, l'administration fiscale considère que la position adoptée par MEDIAPART constitue un « manquement délibéré » et réclame des intérêts de retard et ainsi que des pénalités à hauteur de 40% des montants notifiés.

Pour appliquer de telles pénalités, les dispositions de l'article 1729 du CGI, rappelées par la doctrine administrative (BOI-CF-INF-10-20-20 n°30, 12-09-2012), imposent aux services de contrôle de réunir tous les éléments d'information ou d'appréciation utiles en vue d'établir que le contribuable ne pouvait pas ignorer les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui lui sont reprochées et que l'infraction a donc été commise sciemment.

Or, comme cela a été exposé précédemment, la rectification qui a été décidée porte sur une question de principe qui n'a jamais fait l'objet d'une décision administrative non contestée par la contribuable redressé et ayant acquis l'autorité de la chose jugée.

Par suite, la bonne foi de MEDIAPART ne saurait être remise en cause.

De plus, il convient de rappeler qu'il est de jurisprudence constante (notamment, CE, 3 mai 1993, n° 116269 ; 21 juin 1995, n° 132531 ; 22 avril 2005, n° 257254 ; 26 novembre 2007, n° 276262) que l'absence de bonne foi résulte de la réunion de deux critères cumulatifs à savoir l'omission ou l'insuffisance de déclaration, et le caractère délibéré de l'omission ou de l'insuffisance de déclaration.

S'agissant du premier critère, le simple fait que le contribuable redressé n'ait pas appliqué le bon taux de TVA, ne permet en aucun de démontrer l'existence d'une omission ou d'une insuffisance de déclaration. Il n'y a pas eu de dissimulation de recettes.

S'agissant du caractère prétendument délibéré du manquement, MEDIAPART n'a nullement cherché à éluder l'impôt, considérant simplement, être en droit d'appliquer les taux de 2,10% et de 1,05%.

Par ailleurs, le fait de ne pas partager l'analyse juridique de l'administration fiscale, ne permet pas d'accuser un contribuable d'être de mauvaise foi et ainsi appliquer une majoration de 40% aux montants notifiés.

La société exposante rappelle que ses dirigeants sociaux, accompagnés de leur conseil ont à de multiples occasions rencontré des responsables publics en charge de la presse et des impôts, lesquels ont presque toujours abondé dans le sens de l'argumentation de MEDIAPART, excipant néanmoins de la directive communautaire sur les services électroniques pour souscrire pratiquement à cette analyse. MEDIAPART insistait lors de chaque rencontre sur le caractère spécifique du support faisant obstacle à son alignement sur d'autres services non comparables.

« La presse est une question de contenu. Que ce contenu soit rendu accessible au lecteur sous la forme papier ou via un service en ligne ne change rien. La taxe sur la valeur ajoutée doit être neutre technologiquement », a expliqué M. Juncker, devant la fédération des éditeurs de

journaux allemands (BDVZ) le 6 mai 2015. C'est exactement ce que depuis des années MEDIAPART et la presse en ligne soutiennent.

La neutralité technologique de la presse en ligne ne date pas du 6 mai 2015. Le président de la Commission européenne lui reconnaît à la presse en ligne une nature juridique dont elle est dotée depuis son origine, c'est-à-dire depuis que le taux de TVA à 19,6 ou 20% lui est, à tort, appliqué alors qu'il ne lui est pas applicable.

Il convient ainsi de rappeler que les décisions de jurisprudence ont une autorité supérieure aux instructions administratives qui ne constituent pas une source de droit. À cet égard, aucune juridiction ne s'est encore prononcée sur ce sujet. Dès lors, MEDIAPART était fondée à ne pas appliquer la doctrine administrative qui lui était défavorable.

Il est pour le moins heureux que les contribuables aient la possibilité de prendre une position autre que celle de l'administration fiscale tant que le juge n'a pas définitivement tranché une question juridique aussi fine et pointue, sans que l'administration ne les accable de la pénalité de 40% pour manquement délibéré, au motif qu'ils ne suivent pas les prescriptions d'un courrier de cette même administration fiscale.

Outre que la bonne foi de MEDIAPART est ainsi établie sans contestation possible, il convient de remarquer qu'un moratoire de fait a été installé par l'administration en attente des régularisations législatives européennes et françaises, moratoire démontré par les faits suivants :

Lors des très nombreux rendez-vous effectués aucun des responsables rencontrés n'a émis, même le vœu que MEDIAPART règle les sommes dues au titre de la TVA non perçue, ceci sans doute au regard de l'incertitude pesant pour le moins sur la légitimité du taux de TVA exigé.

Il s'agit notamment :

- le 30 juillet 2010 avec Madame Sylvie Clément-Cuzin, en sa qualité de sous-directeur de la presse écrite et de l'information, Direction du développement des médias ;
- le 6 avril 2011 avec Monsieur Jacques Toubon, en sa qualité de chargé de mission par le Président de la République sur les défis de la révolution numérique aux règles fiscales européennes ;
- le 28 février 2013 avec Monsieur David Kessler, conseiller culture et communication auprès du Président de la République.

Plus précisément, lors des réunions préparatoires tenues par la Direction générale des Médias en vue de rédiger les termes du décret dit de l'offre composite publié en janvier 2011, il a été précisé aux représentants du SPIIL, syndicat professionnel de la Presse en ligne que du moment qu'il y avait un peu de papier le taux de TVA à 2,1% serait bien appliqué à partir de la publication du décret, précisant également qu'il n'y aurait pas de rétroactivité. Le syndicat professionnel SPIIL, à la suite de cet entretien et sur indication de la Direction des Médias, en a demandé confirmation de Monsieur Marc Wolf, Sous-Direction D, fiscalité des transactions

au Ministère du budget qui lui-même a validé dans les mêmes termes, ajoutant qu'il n'y aurait pas de rescrit.

Enfin, sur un plan local, un rendez-vous s'est tenu chaque année entre la Directrice Générale de MEDIAPART et le service des impôts auquel l'entreprise est rattachée dans le 12^{ème} arrondissement, notamment les 12 avril 2010, 26 mai 2011, 3 mai 2012, 22 avril 2013.

Aucune instruction ni réclamation n'a été adressée à MEDIAPART sur une nécessaire rectification des taux de TVA appliqués, les débats portant toujours uniquement sur les multiples débats et discussions parlementaires françaises et européennes à ce sujet.

C'est sur la foi de ces éléments que MEDIAPART a cessé de provisionner le différentiel de TVA à partir de janvier 2011.

Pour l'ensemble de ces raisons, l'application d'intérêts de retard, et d'une pénalité de 40% pour manquement délibéré à MEDIAPART, qui a de bonne foi appliqué les taux de 2,10% et de 1,05%, apparaît dépourvue de base légale et contraire au principe de confiance légitime.

Dans un contexte inédit d'apparition d'un nouveau modèle de presse, l'espérance légitime de MEDIAPART est encore corroborée par le délai pris par l'administration pour finir par contester, dans le cadre d'un contrôle fiscal engagée le 20 décembre 2013, l'application du taux réduit de la TVA à ses abonnements, que MEDIAPART avait pourtant à de nombreuses reprises porté à la connaissance de l'administration.

La société MEDIAPART souligne enfin l'incohérence manifeste de la sanction appliquée à MEDIAPART alors que moins de deux mois après l'engagement du contrôle qui en est à l'origine, le législateur a modifié la réglementation par une loi spécifiquement adoptée sur cette question pour faire bénéficier à la presse en ligne le régime qu'il est par ailleurs reproché à MEDIAPART d'avoir appliqué.

Dans ces circonstances, marquées en particulier par le climat de concertation permanente entre les pouvoirs publics et les entreprises de presse et jusqu'à l'engagement du contrôle fiscal, MEDIAPART ne saurait être sanctionné par l'application de la majoration pour manquement délibéré pour avoir contrevenu à la loi fiscale.

L'application de la majoration de 40% pour manquement délibéré ayant été décidée en violation du principe de confiance légitime, la décision attaquée ne pourra qu'être annulée.

SEPTIÈME MOYEN DE LÉGALITÉ (Erreur de droit)

X. La décision du 16 mai 2016 est entachée d'une **cinquième erreur de droit** car elle repose sur une **méthode erronée de calcul des rappels**.

Afin de calculer les conséquences financières des rappels de TVA, le Service vérificateur a procédé à l'annulation du crédit de TVA de la Société MEDIAPART au titre de l'année 2010, le reliquat constituant les droits mis en recouvrement et l'assiette de calcul de l'intérêt de retard et de la majoration de 40%.

Au titre de l'année 2011, le Service vérificateur n'a pris en compte que la différence de montant entre le crédit permanent au 31 décembre 2011 et le report de crédit du 1^{er} janvier 2011. Le montant obtenu est retranché aux droits rappelés au titre de l'année 2011 afin d'y appliquer également l'intérêt de retard et la majoration de 40%. Parallèlement, cette même méthode de calcul est appliquée aux années 2012, 2013 et 2014.

Cette méthode de calcul est manifestement erronée.

En application de la doctrine administrative, les majorations s'ajoutent à l'intérêt de retard et sont calculées sur les droits mis à la charge du contribuable ou sur le montant de la créance de nature fiscale dont le reversement lui est demandé (Bofip : BOI-CF-INF-10-20-20-20120912).

En matière de TVA, les sanctions pour insuffisance doivent être assises sur les droits effectivement éludés et non pas sur l'ensemble des droits correspondant aux insuffisances relevées. Ce principe vaut en matière de TVA, lorsque le redevable dispose d'un crédit de taxe déductible.

Aussi, lorsqu'une société ne dispose d'aucun crédit de TVA sur lequel les suppléments de taxe auraient pu être imputés, la totalité des droits supplémentaires doivent être regardés comme ayant été éludés à partir de la date à laquelle ils auraient dû être versés au Trésor.

À contrario, dans l'hypothèse où le contribuable dispose d'un crédit de taxe, la pénalité pour insuffisance doit être assise non sur l'ensemble des droits correspondant aux insuffisances, inexactitudes ou omissions relevées à l'encontre du redevable, mais seulement sur ceux de ces droits qui ont été effectivement éludés.

Le Conseil d'État a ainsi conclu, dans un arrêt relatif aux intérêts de retard, que dans le cas d'un redevable qui, de bonne foi, a déposé des déclarations mensuelles de TVA inexactes, et qui, par ailleurs, a disposé dans le même temps d'un crédit de taxes déductibles, la pénalité pour insuffisance est due non sur la totalité des droits rappelés mais seulement sur la part de ces droits qui n'aurait pu être imputée sur un tel crédit de taxes lors du dépôt des déclarations mensuelles sur lesquelles auraient dû figurer les ventes qui ont donné lieu au redressement (CE, 26 janvier 1972, *Gaitz Hocky*, n° 81959).

Ce principe doit s'appliquer au titre de chaque année vérifiée, à charge pour le contribuable de régulariser sur la déclaration CA3 le montant cumulé de ses crédits de taxe à la fin de la période vérifiée.

Or, au cas particulier, le Service vérificateur a procédé immédiatement aux régularisations des crédits de taxe de la Société, créant artificiellement un montant supplémentaire de rappel de plus 561 899€ comme détaillé dans le tableau joint comparant les deux méthodes de calcul.

La méthode utilisée par le Service vérificateur, qui constitue une extrapolation de l'arrêt *Gaitz Hocky* précité au détriment du contribuable vérifié, repose donc sur une erreur de droit, qui impose l'annulation de la décision implicite de rejet constituée le 16 mai 2016.

QUESTION PREJUDICIELLE
Cour de Justice de l'Union Européenne
(Article 267 du TFUE)

XI. Il est de jurisprudence constante que le juge administratif applique les règles du droit de l'Union, de sorte que les justiciables peuvent en invoquer les termes devant les juridictions nationales et que celles-ci sont tenues, en vertu du principe de primauté du droit de l'Union, d'en assurer l'application (voir, en ce sens, CJUE, 21 juin 1974, *Reyners*, 2/74, EU:C:1974:68, points 24 et 32 ; 28 avril 1977, *Thieffry*, 71/76, :EU:C:1977:65, point 18),

Si toutefois le Tribunal administratif estimait nécessaire, avant toute décision au fond, d'interroger la Cour de justice sur l'interprétation du droit de l'Union, il convient, **en dernier lieu et à titre plus subsidiaire**, de conclure à ce que le Tribunal administratif sursoie à statuer sur le recours et saisisse la Cour de justice d'une demande de décision préjudicielle en application de l'article 267 TFUE (ex-article 234 CE).

En application de cette disposition, la Cour de justice est compétente pour statuer, à titre préjudiciel, sur l'interprétation du TFUE, étant précisé que, « [l]orsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour [de justice] de statuer sur cette question ».

Dans le contexte de la présente affaire, le Tribunal administratif pourrait devoir saisir la Cour de justice aux fins de répondre aux questions suivantes :

1°) L'application d'un taux différencié à la presse en ligne par rapport à la presse papier méconnaît-elle le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, tel qu'instauré par la directive n° 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 modifiée par la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, qui s'oppose à ce que des produits ou des prestations de services semblables se trouvant en concurrence les uns avec les autres soient traités de manière différente du point de vue de la TVA ? En d'autres termes, le principe de neutralité fiscale consacré par la Cour de justice doit-il s'interpréter en ce sens qu'il s'oppose à ce que la réglementation d'un État membre, telle que celle applicable dans les circonstances de l'affaire au principal, procède à une application différenciée du taux de TVA à la presse en ligne et à la presse papier ?

2°) En cas de réponse négative à la première question, un tel traitement différencié peut-il trouver un fondement juridique dans la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ?

3°) En cas de réponse positive à la deuxième question, les principes généraux du droit de l'UE, et notamment le principe de neutralité fiscale, les articles 11 et 20 de la Charte des droits fondamentaux doivent-ils s'interpréter en ce sens qu'ils s'opposent à la réglementation issue de la directive TVA et, notamment, l'article 56 k de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 (*ancien art. 9, paragraphe 2, point e), 12ème tiret*) et les annexes II et III point 6 (*ancienne annexe H*) ? Si l'article 56 s'applique à la presse en ligne en tant que service numérique, cette distinction entre la presse papier et la presse en ligne est-elle compatible avec les principes généraux du droit de l'Union et les droits fondamentaux consacrés par la Charte (*article 11 et 20*) ?

XII. Pour l'ensemble des raisons exposées dans le présent mémoire, la Société MEDIAPART demande au Tribunal d'ordonner le dégrèvement des impositions et pénalités figurant sur l'avis de mise en recouvrement n° 15 09 05069 en date du 30 septembre 2015.

Il résulte par ailleurs des dispositions expresses de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales (LPF) que les contribuables sont en droit d'obtenir le paiement d'intérêts moratoires sur les remboursements consécutifs à un dégrèvement.

Ainsi quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du Code général des impôts, à savoir 0,40 % par mois.

Au cas d'espèce, la société MEDIAPART a versé le 16 décembre 2015 au Trésor la somme 2 122 441€ correspondant au paiement du différentiel de droit de TVA déduction faite du crédit de TVA dont disposait l'entreprise au moment des paiements, soit 368 073€ en décembre 2015.

La société MEDIAPART sollicite en conséquence :

- le remboursement de la somme de 2 122 441€ versée le 16 décembre 2015
- le remboursement du crédit de TVA dont disposait l'entreprise au moment des paiements, soit 368 073€ en décembre 2015
- les intérêts moratoires prévus à l'article 1727 du Code général des impôts (0,40% par mois), à compter du 16 décembre 2015 sur l'intégralité des rappels de TVA soit 2 490 514€.

XIII. Il serait enfin particulièrement inéquitable de laisser à la charge de la société MEDIAPART le montant des frais exposés et non compris dans les dépens.

La société exposante s'estime donc fondée à demander que soit mise à la charge de l'État la somme de 5 000 euros en application de l'article L.761-1 du Code de justice administrative.

PAR CES MOTIFS,

Et tous autres à produire, déduire ou suppléer, au besoin même d'office, la SOCIÉTÉ ÉDITRICE DE MEDIAPART conclue, qu'il plaise au Tribunal administratif de Paris, de :

À titre principal,

- FAIRE droit à la présente requête de la société MEDIAPART ;
- PRONONCER la décharge des impositions contestées, c'est-à-dire les impositions et pénalités, à hauteur de 3 707 059€ (soit 2 490 514 € au titre des rappels et 1 216 545€ au titre des pénalités) figurant sur l'avis de mise en recouvrement n°15 09 05069 en date du 30 septembre 2015 ;
- ENJOINDRE au Ministre des finances et des comptes publics de rembourser à la SOCIÉTÉ ÉDITRICE DE MEDIAPART la somme de 2 122 441€ versée le 16 décembre 2015;
- ENJOINDRE au Ministre des finances et des comptes publics de procéder au remboursement du crédit de TVA dont disposait l'entreprise au moment des paiements, soit 368 073€ au 16 décembre 2015 ;
- ENJOINDRE au Ministre des finances et des comptes publics, de verser à la SOCIÉTÉ ÉDITRICE DE MEDIAPART les intérêts moratoires prévus à l'article 1727 du Code général des impôts (soit 0,40% par mois), à compter du 16 décembre 2015, sur le montant total du rappel de TVA soit 2 490 514€ ;

À titre subsidiaire,

- SURSEoir À STATUER sur le recours et SAISIR la Cour de Justice de l'Union européenne en application de l'article 267 TFUE (ex-article 234 CE) aux fins de répondre aux questions suivantes :

1°) L'application d'un taux différencié à la presse en ligne par rapport à la presse papier méconnaît-elle le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, tel qu'instauré par la directive n° 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 modifiée par la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, qui s'oppose à ce que des produits ou des prestations de services semblables se trouvant en concurrence les uns avec les autres soient traités de manière différente du point de vue de la TVA ? En d'autres termes, le principe de neutralité fiscale consacré par la Cour de justice doit-il s'interpréter en ce sens qu'il s'oppose à ce que la réglementation d'un État membre, telle que celle applicable dans les circonstances de l'affaire au principal, procède à une application différenciée du taux de TVA à la presse en ligne et à la presse papier ?

2°) En cas de réponse négative à la première question, un tel traitement différencié peut-il trouver un fondement juridique dans la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ?

3°) *En cas de réponse positive à la deuxième question, les principes généraux du droit de l'UE, et notamment le principe de neutralité fiscale, les articles 11 et 20 de la Charte des droits fondamentaux doivent-ils s'interpréter en ce sens qu'ils s'opposent à la réglementation issue de la directive TVA et, notamment, l'article 56 k de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 (ancien art. 9, paragraphe 2, point e), 12ème tiret) et les annexes II et III point 6 (ancienne annexe H) ? Si l'article 56 s'applique à la presse en ligne en tant que service numérique, cette distinction entre la presse papier et la presse en ligne est-elle compatible avec les principes généraux du droit de l'Union et les droits fondamentaux consacrés par la Charte (article 11 et 20) ?*

En tout état de cause,

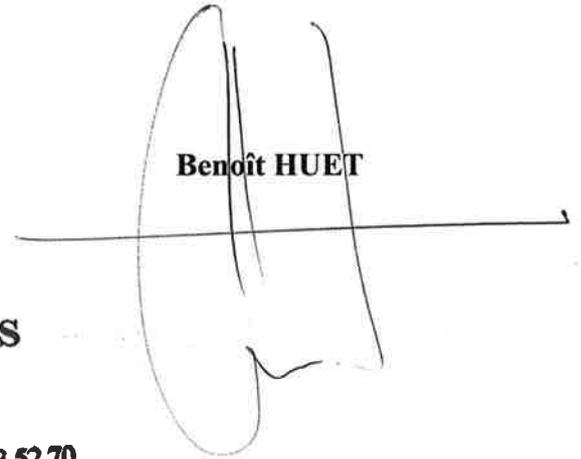
- **METTRE À LA CHARGE** de l'État la somme de 5 000 euros en application de l'article L.761-1 du Code de justice administrative.
- **CONDAMNER** l'Etat aux entiers dépens

Fait à Paris, le 28 juin 2016

Jean-Pierre MIGNARD



Benoît HUET



LYSIAS PARTNERS
Société d'Avocats
39 rue Censier
75005 PARIS
Tél. 01 55 43 52 52 - Fax 01 55 43 52 70

LISTE DES PIÈCES COMMUNIQUÉES

- Pièce n°1** Avis de vérification de comptabilité du 16 décembre 2013 signifié le 17 décembre 2013 à la société MEDIAPART
- Pièce n°2** Courrier de MEDIAPART à la Direction Générale des Finances Publiques, remis en main propre le 20 décembre 2013
- Pièce n°3** Proposition de rectification du 24 décembre 2013 signifiée le 26 décembre 2013, portant sur la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2010
- Pièce n°4** Courrier du 21 janvier 2014 de Madame Aurélie Filippetti, Ministre de la culture à Monsieur François Hollande, Président de la République
- Pièce n°5** Courrier du 24 janvier 2014 de la Direction Générale des Finances Publiques prorogeant le délai de la société MEDIAPART pour répondre à la proposition de rectification
- Pièce n°6** Observations présentées par la société MEDIAPART dans un courrier du 21 février 2014 en réponse à la proposition de rectification du 24 décembre 2013
- Pièce n°7** Réponse datée du 8 juillet 2014 de la Direction Générale des Finances Publiques aux observations du contribuable du 21 février 2014 et portant sur la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2010
- Pièce n°8** Proposition de rectification du 8 juillet 2014 adressée par la Direction Générale des Finances Publiques, portant sur la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 30 septembre 2013
- Pièce n°9** Observations présentées par la société MEDIAPART dans un courrier du 8 septembre 2014, sur la réponse de l'administration aux observations du contribuable datée du 8 juillet 2014, et portant sur la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2010
- Pièce n°10** Avis de vérification de comptabilité du 1^{er} octobre 2014 adressé par la Direction Générale des Finances Publiques
- Pièce n°11** Réponse datée du 24 février 2015 de la Direction Générale des Finances Publiques en réponse aux observations de la société MEDIAPART du 8 septembre 2014
- Pièce n°12** Proposition de rectification suite à une vérification de comptabilité du 3 mars 2015, adressée par la Direction Générale des Finances Publiques, portant sur la période allant du 1^{er} octobre 2013 au 31 mars 2014
- Pièce n°13** Courrier du 23 mars 2015 de la société MEDIAPART, en réponse aux observations de l'administration du 24 février 2015
- Pièce n°14** Courrier du 23 mars 2015 de la société MEDIAPART à la Direction Générale des Finances Publiques demandant la prorogation du délai de réponse à la

proposition de rectification

- Pièce n°15** Transcription et traduction du discours de Monsieur Jean-Claude Juncker du 6 mai 2015 devant la fédération des éditeurs de journaux allemands (BDVZ)
- Pièce n°16** Courrier du 19 mai 2015 de la société MEDIAPART confirmant son désaccord avec les rappels et pénalités, en réponse au courrier de l'administration du 7 mai 2015
- Pièce n°17** Réponse datée 10 juin 2015 de la Direction Générale des Finances Publiques en réponse aux observations de la société MEDIAPART du 21 avril 2015
- Pièce n°18** Courrier du 4 septembre 2015 de la Direction Générale des Finances Publiques relatif à l'interlocution du 22 juillet 2015
- Pièce n°19** Courrier de la Direction Générale des Finances Publiques du 25 septembre 2015 confirmant la position du service, portant sur la période allant du 1^{er} octobre 2013 au 31 mars 2014
- Pièce n°20** Courrier du 29 septembre 2015 de la Direction Générale des Finances Publiques, annonçant la mise en recouvrement des droits et des pénalités pour la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 30 septembre 2013
- Pièce n°21** Avis de mise en recouvrement n° 15 09 05069 du 30 septembre 2015 pour la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 30 septembre 2013, et portant sur la somme de 3 707 059€ (soit 2 490 514 € au titre des rappels et 1 216 545€ au titre des pénalités)
- Pièce n°22** Mise en demeure de payer du 16 octobre 2015 la somme de 3 707 059€
- Pièce n°23** Réclamation préalable du 13 novembre 2015 de la société MEDIAPART pour la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 30 septembre 2013
- Pièce n°24** Courrier du 13 novembre 2015 de la société MEDIAPART au SIE du 12^{ème} arrondissement
- Pièce n°25** Courrier du 30 novembre 2015 de la Direction Générale des Finances Publiques, accusant réception de la réclamation préalable assortie d'une demande de sursis de paiement,
- Pièce n°26** Paiement du 16 décembre 2015 de la société MEDIAPART pour la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 30 septembre 2013, et portant sur la somme de 2 122 441€
- Pièce n°27** Courrier du 6 janvier 2016 adressé par la Direction Générale des Finances Publiques, portant sur la période allant du 1^{er} octobre 2013 au 31 mars 2014
- Pièce n°28** Avis de mise en recouvrement n° 15 12 0004 du 6 janvier 2016 pour la période allant du 1^{er} octobre 2013 au 31 mars 2014

- Pièce n°29** Réclamation contentieuse du 4 février 2016 adressée par la société MEDIAPART à la Direction Générale des Finances Publiques
- Pièce n°30** Courrier de la société MEDIAPART du 4 février 2016 adressé au service des impôts des entreprises de Paris 12^e
- Pièce n°31** Paiement du 4 février 2016 de la société MEDIAPART pour la période allant du 1^{er} octobre 2013 au 27 février 2014 et portant sur la somme de 368 073€
- Pièce n°32** Tableau comparatif des deux méthodes de calcul de rappel de TVA