

N° 2226752

Société OCS

Audience du 12 mars 2024

CONCLUSIONS

de Guillaume Halard, rapporteur public,

1. Vous êtes saisies d'un recours pour excès de pouvoir dirigé contre la décision du 2 octobre 2022 par laquelle le directeur général des finances publiques, se prononçant sur une demande de rescrit présentée sur le fondement de l'article L. 80 B du LPF, a estimé que les offres audiovisuelles commercialisées par la société OCS relèvent du taux de 20 % de la TVA, et non du taux réduit de 10 % réservé par le b octies de l'article 279 du CGI aux « *abonnements souscrits par les clients afin de recevoir les services de télévision mentionnés à l'article 2 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication.* »

Pour rappel, constitue un service de télévision en application du quatrième alinéa l'article 2 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986, un service de communication au public, par voie électronique, répondant aux deux conditions cumulatives suivantes : 1) il est destiné à être reçu simultanément par l'ensemble du public ou par une catégorie de public ; 2) son programme principal est composé d'une suite ordonnée d'émissions comportant des images et des sons.

Les offres litigieuses consistent toutes en un abonnement à un bouquet permettant, pour un prix global et forfaitaire, l'accès au même contenu composé de quatre chaînes de télévision linéaire, de services de télévision de rattrapage (TVR) et de rattrapage étendu (TVRE), ainsi que d'un service de vidéo à la demande (SVOD). Elles ne se distinguent que par leurs supports d'accès (smartphone, tablette, ordinateur, TV) et le nombre possible de visionnages simultanés.

2. Il est constant que parmi les composantes de ces offres, le service d'accès aux quatre chaînes de télévision linéaire pris isolément relèverait du taux réduit du b octies de l'article 279 du CGI. A l'inverse, il ne fait pas de doute que les services de TRV, TRVE et SVOD, à supposer qu'ils puissent être eux aussi isolés, relèveraient du taux normal.

Il est également constant que ces offres doivent être traitées comme des opérations relevant d'un taux de TVA unique en application des articles 257 ter et 278-0 du CGI,

qui ont transcrit dans la loi interne la jurisprudence de la CJUE résumée, en dernier lieu, dans sa décision du 24 mars 2021, *Frenetikexito* (C-581/19). Les deux parties en conviennent et nous vous engageons à les suivre.

Vous savez à cet égard que pour l'application du régime de TVA, chaque prestation de service doit normalement être considérée comme distincte et indépendante. Aussi la prestation constituée d'un seul service au plan économique ne doit-elle pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA.

Relèvent ainsi d'une seule et même opération les éléments qui sont si étroitement liés qu'ils forment objectivement une seule prestation économique – c'est l'hypothèse de l'opération complexe unique.

Il en va de même des opérations comprenant des éléments principaux et accessoires, qui relèvent du taux applicable aux premiers. Une prestation est accessoire lorsqu'elle n'a pas de finalité autonome du point de vue du consommateur moyen et constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire. A ce premier critère s'ajoute un second, qui constitue en réalité un indice du premier, qui tient à la prise en compte de la valeur respective de chacune des prestations composant l'opération économique, l'une s'avérant minime, voire marginale, par rapport à l'autre. A noter qu'une telle opération peut comprendre plusieurs éléments principaux et un ou plusieurs éléments accessoires : dans cette hypothèse, si les éléments autres qu'accessoires relèvent de taux différents, c'est le taux le plus élevé qui s'applique à toute l'opération (article 278-0 CGI).

3. La question est donc de savoir comment analyser les offres d'OCS à l'aune de ces règles.

3.1. Disons tout de suite qu'il n'a pas été toujours évident de suivre le raisonnement de l'administration, développé dans sa lettre du 21 avril 2022 à laquelle renvoie la décision attaquée, ainsi que dans son mémoire en défense.

Il a consisté, si nous comprenons bien, à commencer par relativiser le critère du mode de diffusion (linéaire, TRV et TRVE, SVOD), qui varie selon les types de programmes (films, séries...), pour en conclure que le consommateur moyen d'OCS n'entend en réalité acheter qu'un accès à des catégories de contenus. Parmi ces catégories, le service en a ensuite identifié une, celles des séries, qui ne saurait – nous l'admettons – être qualifiée d'accessoire. Il a enfin réactivé la question des modalités d'accès et estimé que ces contenus de séries ne peuvent être regardés comme respectant les critères de diffusion simultanée et selon une suite ordonnée d'émissions.

3.2. Nous vous proposons pour notre part de retenir une approche moins alambiquée et, croyons-nous, plus conforme au droit comme au dossier qui vous est soumis.

En partant non pas, comme le fait l'administration, des contenus proposés par OCS, mais de la nature des services composant son « bouquet ». Que le consommateur vise toujours l'accès à un contenu est un truisme, mais il doit également être regardé comme achetant l'accès à un service, sauf à priver de toute portée les dispositions de l'article 279 du CGI. Les conditions générales d'abonnement d'OCS décrivant les caractéristiques de l'offre achèveront de vous en convaincre en pratique.

Aussi faut-il apprécier ces services globalement et ne pas décomposer, par exemple, le service de TRVE selon les contenus concernés.

Par ailleurs, puisqu'en l'espèce les services litigieux ne peuvent être regardés comme si étroitement liés qu'ils forment objectivement une seule prestation économique, il faut distinguer le principal de l'accessoire.

A cet égard, le point de bascule paraît être, pour l'administration, la place occupée par la TRV et la TRVE, à supposer qu'on puisse les distinguer de manière rigoureuse, dans les offres litigieuses.

Elle admet en effet de regarder comme accessoire à un service de TV linéaire un service de TRV dit « simple », ainsi que la jugé le tribunal administratif de Montreuil en 2016 (TA Montreuil, 29 décembre 2016, *Société Free*, n° 1509713). Elle énonce depuis lors, dans sa doctrine, que « *tant que les programmes proposés dans le cadre d'une fonctionnalité de rattrapage restent disponibles sur des périodes au plus égales à un mois postérieurement à leur diffusion, il peut être considéré que le caractère simultané et ordonné de la diffusion, bien que techniquement non rempli, n'est pas substantiellement remis en cause.* » (BOI-TVA-LIQ-30-20-100, paragraphe 80).

Elle refuse en revanche par principe cette qualification aux services de TRV dite « enrichie » ou « étendue », au motif qu'ils participent selon elle d'un « *mode de diffusion alternatif des programmes* » lorsque ceux-ci restent disponibles sur des périodes pouvant aller comme en l'espèce jusqu'à 99 jours ou lorsqu'il est permis au consommateur de visionner au cours d'une même période de temps, plus de deux contenus se rapportant à un rendez-vous régulier de la grille de programmation.

3.3. Nous trouvons toutefois ce raisonnement contestable à double titre.

D'une part, il est délicat, abstraitement, de dire qu'une TRV même enrichie n'est pas l'accessoire d'un service de TV linéaire alors, en particulier, que les clients ne peuvent pas refuser l'accès à la TRV et que les « replays » portent exclusivement sur des programmes préalablement diffusés en linéaire. L'objet d'un service de TRV, même étendue, nous semble par ailleurs toujours de permettre de visionner des émissions qui n'ont pas pu être regardées au moment de leur diffusion en linéaire. Et dès lors qu'il

n'est jamais offert que de manière aléatoire et non systématique, restant à la main de l'éditeur et non à celle de l'abonné (contrairement à la SVOD), il demeure en principe un moyen de mieux bénéficier du service de TV linéaire.

D'autre part, concrètement, il ressort des pièces du dossier que le consommateur moyen a une parfaite connaissance de la nature du service qu'il acquiert en souscrivant un abonnement chez OCS.

La requérante produit également un sondage effectué en 2020 duquel il ressort, notamment, que 72 % des sondés se sont abonnés pour le nombre de chaînes proposées, que 61 % d'entre eux déclarent que leur réflexe de consommation se porte en premier lieu sur les programmes linéaires, ou encore que 72 % des abonnés OCS via Orange sont des spectateurs réguliers de l'une au moins des quatre chaînes proposées. 49 % seulement des abonnés consomment à l'inverse la TRV.

A noter qu'OCS se distingue d'autres plateformes comme Netflix par l'accent mis sur la programmation de ses contenus, avec des rendez-vous « live », les séries étant en particulier diffusées en linéaire épisode par épisode sur le même modèle que la chaîne HBO dont elle s'inspire.

Enfin, le coût du linéaire représente 94 % du coût total des contenus diffusés par OCS, hors contenus HBO qui font l'objet d'un contrat empêchant toute ventilation (nous sommes priés de la croire sur ce point...).

Ainsi, même s'il est toujours difficile de se mettre dans la peau du consommateur moyen, la requérante nous semble verser au dossier de solides éléments tendant à établir le caractère prédominant, à ses yeux, du service de TV linéaire.

Or ces éléments de fait ne sont pas utilement contredits par l'administration qui les élude au contraire en leur substituant une analyse essentiellement abstraite des services litigieux.

Nous admettons avec elle qu'à trop étendre la TRV, son caractère accessoire au service de TV linéaire se dilue (un recours est pendant au Conseil d'Etat contre la doctrine administrative distinguant TRV et TRVE...). Mais en l'état du dossier, c'est à tort, croyons-nous, qu'elle lui a dénié ce caractère.

Par ces motifs, nous concluons donc à l'annulation de la décision attaquée, à ce qu'il soit enjoint à l'administration de réexaminer la demande de la requérante dans un délai de 2 mois, et à ce qu'une somme de 2 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

