

C.E. 28 AVRIL 1986
N° 45505

DOSSIERS BREVETS 1987.VI.10

G U I D E D E L E C T U R E

REDEVANCES DE BREVETS
SUPPORTÉES PAR LA
SUCCURSALE FRANÇAISE
D'UNE SOCIÉTÉ BELGE : NON EXIGIBILITÉ DE LA RETENUE À LA SOURCE

I - LES FAITS

- Exercices 1971 à 1974 : La société belge KRAFTCO impute à sa succursale commerciale française une quote-part, égale à 1 % du montant des ventes de cet établissement, des redevances de licences de brevets qu'elle verse à sa société-mère américaine, KRAFT CORPORATION.

- : Lors d'un contrôle fiscal, le vérificateur 1) réintègre cette quote-part de redevances dans les résultats imposables de la succursale française, 2) considère que ces sommes sont passibles de la T.V.A. en tant qu'ayant été appréhendées par la société américaine, 3) estime par ailleurs que la retenue à la source de 5 % prévue par la convention fiscale France-Etats-Unis pour les redevances de brevets est exigible au titre de ces sommes. La société belge conteste les points 2 et 3 de ce redressement.

- 7 septembre 1977 : Ses réclamations auprès de l'administration étant rejetées, la société KRAFTCO saisit le Tribunal Administratif de Lille.

- 6 mai 1982 : Le Tribunal Administratif de Lille rejette les requêtes de la société (T.V.A. et retenue à la source).

- 8 septembre 1982 : Appel de la société KRAFTCO.

- 28 avril 1986 : Le Conseil d'Etat accorde satisfaction à la société en annulant les deux jugements du Tribunal Administratif de Lille.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que la quote-part de redevances de licences de brevets concédées par une société américaine à sa filiale belge, débitée par cette dernière à sa succursale française, n'est pas soumise à la retenue à la source française, en l'absence de justification par l'administration du paiement effectif de ces sommes par la société belge à la société américaine.

A - LE PROBLEME

1^a/ Prétentions des parties

a) Le demandeur (société KRAFTCO) soutient que la quote-part de redevances débitée par la société belge à sa succursale française n'est pas passible de retenue à la source en France car :

- Cette quote-part de redevances n'entre pas dans le champ d'application de la retenue de 5 % prévue par la convention fiscale France - Etats-Unis, en l'absence de règlement de redevances aux Etats-Unis.

- Soumettre ce montant à la retenue à la source en tant que revenu distribué aboutirait à considérer qu'une même somme peut avoir le caractère de profit à la fois pour la France et pour un pays étranger.

b) Le défendeur (Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget) soutient que la quote-part de redevances en cause est passible de la retenue à la source au taux de 5 %, conformément aux dispositions des articles 182 et 1671 du Code Général des Impôts et de l'article 11 de la convention France - Etats-Unis.

2^a / Enoncé du problème

Peut-on considérer que la quote-part de redevances débitée par une société belge à sa succursale française au titre des redevances dues par cette société à une société américaine, est passible de la retenue à la source en France ?

B - LA SOLUTION

1^a / Enoncé de la solution

"Considérant qu'il résulte tant de ces articles (articles 182 et 1671 du Code Général des Impôts) que des stipulations claires de l'article 11 de la convention franco-américaine que l'impôt dont sont passibles les redevances provenant de sources situées sur le territoire français n'est dû qu'à la condition que celles-ci aient été effectivement payées au créancier résidant aux Etats-Unis ; qu'il ne ressort d'aucune des pièces du dossier que KRAFT CORPORATION ait obtenu le paiement effectif, au cours des années d'imposition en litige, des sommes correspondant à la quote-part de redevances imputée à l'établissement français de la société KRAFTCO, qui a donné lieu aux mouvements de fonds, constatés par l'administration, entre cet établissement et le siège de ladite société : que dès lors, la société KRAFTCO n'a pu, en tout état de cause, être légalement assujettie au paiement, à raison de ces sommes, de retenues à la source ; qu'elle est, en conséquence, fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal Administratif de Lille a rejeté sa demande en décharge desdites impositions et des pénalités dont elles ont été assorties".

2^a/ Commentaire de la solution

- Par cet arrêt, le Conseil d'Etat a jugé que la quote-part de redevances imputée à sa succursale française par une société belge au titre des redevances dues par celle-ci à sa société-mère américaine n'est pas passible d'une retenue à la source en France dans la mesure où l'administration française ne peut établir que ce montant a été effectivement appréhendé par la société américaine. En effet, la société belge et sa succursale française étant la même entité juridique, seuls les paiements de la succursale vers une autre société étrangère que son siège peuvent entraîner l'exigibilité de la retenue à la source. Les articles 182 et 1671 du Code Général des Impôts, applicables pour les années du litige, disposaient :

Article 182 : "L'impôt sur le revenu dont sont passibles les personnes et sociétés visées à l'article 4 bis-1^a est perçu par voie de retenue à la source. Cette retenue, dont le taux est fixé à 24 %, est opérée dans les conditions, et suivant les modalités prévues aux articles 105 à 107, 1671 et 1679 bis (...)".

Article 1671 : "Les particuliers, sociétés et associations qui payent en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice d'une profession visée à l'article 92 à des personnes ou sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle en France des sommes soumises à l'impôt sur le revenu ou qui versent des bénéfices, revenus, produits et redevances visés audit article et réalisés en France par ces mêmes personnes et sociétés, sont tenus de percevoir l'impôt pour le compte du Trésor par voie de retenue opérée sur le montant net des sommes imposables déterminé dans les conditions spécifiées à l'article 106, au moment où leur paiement est effectué (...)".

L'article 11 de la convention du 28 juillet 1967 entre la France et les Etats-Unis, stipule pour partie dans son paragraphe 2 :

"Les redevances provenant de sources situées sur le territoire d'un Etat contractant et perçues par un résident de l'autre Etat contractant sont également imposables dans le premier Etat contractant, mais l'impôt prélevé sur ces redevances ne peut excéder 5 % du montant brut versé".

En l'absence de preuve par l'administration du paiement des redevances par la société belge à la société américaine, le Conseil d'Etat a jugé que la retenue à la source française (de 24 % selon la législation interne pour les années du litige, et réduite à 5 % par les dispositions de la convention France - Etats-Unis) due sur les redevances de propriété industrielle versées par un débiteur français à un bénéficiaire étranger n'était pas exigible au cas d'espèce.

- La solution rendue par le Conseil d'Etat serait vraisemblablement la même sous le régime actuel de retenue à la source. En effet, la retenue à la source de 33 1/3 % (article 182 B du Code Général des Impôts) sur les produits de la propriété industrielle est exigible au titre des montants "payés par un débiteur établi en France à des personnes ou des sociétés relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente". Le critère d'exigibilité retenu, qui est celui de paiement, ne permettait pas à l'administration d'asseoir la retenue à la source en l'absence de certitude de l'existence du paiement des redevances par le débiteur français.

- Pour justifier le redressement de retenue à la source opéré à l'encontre de la société KRAFTCO, l'administration ne pouvait par ailleurs se fonder sur les dispositions de l'article 11-7 de la convention France - Etats-Unis qui prévoit que :

"Si, par suite de relations spéciales existant entre le débiteur et le créancier ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances payées excède celui

dont seraient convenus le débiteur et le créancier en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. En ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable conformément à la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente convention".

L'article 11-7 a pour effet, lorsque des redevances injustifiées sont versées par un débiteur français à un bénéficiaire résident des Etats-Unis, de permettre à l'administration française de requalifier celles-ci en revenus distribués et d'asseoir, selon les cas, la retenue de 5 % ou de 15 % exigible au titre de ceux-ci (les taux applicables sont les mêmes que pour les dividendes). Dans le cas d'espèce, le fait notamment que l'administration ne pouvait prouver que la quote-part de redevances injustifiée débitée à la succursale française (et réintégrée dans le bénéfice imposable de celle-ci) avait été effectivement versée par le siège belge à la société américaine, excluait l'application de l'article 11-7 de la convention.

- Il nous semble que l'administration fiscale aurait pu éventuellement justifier le redressement de retenue à la source en s'appuyant sur les dispositions de la convention fiscale France - Belgique. Cette dernière prévoit (article 17-1) que le prélèvement sur les bénéfices d'une succursale française de société étrangère, dont le taux est de 25 % (article 115 Quinquies du Code Général des Impôts) en l'absence de convention de double imposition, est réduit à 5 % sur les bénéfices d'une succursale française de société belge. La quote-part de redevances débitée à la succursale française de KRAFTCO ayant été réintégrée par l'administration dans le résultat imposable de celle-ci, le prélèvement de 5 % de l'article 17-1 de la convention France - Belgique, qui est proche d'une retenue à la source, devenait ainsi applicable.

CONSEIL D'ETAT28 avril 1986, n° 45505

Le Conseil d'Etat, statuant au contentieux (Section du Contentieux, 8ème et 7ème sous-sections réunies), a rendu l'arrêt suivant :

Vu, enregistrée au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat le 8 septembre 1982, la requête présentée par la société anonyme de droit belge KRAFTCO, dont le siège est à Bruxelles, Belgique, 14-16 rue Saint-Denis, et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1^o/ Annule le jugement du 6 mai 1982 par lequel le Tribunal Administratif de Lille a rejeté sa demande en décharge des cotisations d'impôt sur le revenu, auxquelles elle a été assujettie au titre de la retenue à la source prévue par les articles 182 et 1671 du Code Général des Impôts, pour les années 1971, 1972, 1973 et 1974 et des pénalités y afférentes.

2^o/ Lui accorde la décharge de ces impositions et pénalités,

3^o/ Lui accorde le remboursement des frais exposés tant en première instance qu'en appel.

En ce qui concerne les conclusions tendant à la décharge des cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles la société KRAFTCO a été assujettie pour les années 1971, 1972, 1973 et 1974, au titre de la retenue à la source prévue par les articles 182 et 1671 du Code Général des Impôts ainsi que des pénalités dont ces impositions ont été assorties:

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête :

Considérant que la société KRAFTCO, dont le siège est en Belgique, utilise pour ses fabrications des brevets concédés contre paiement de redevances par KRAFT CORPORATION, société établie aux Etats-Unis dont elle est la filiale ; qu'au cours des années 1971, 1972, 1973 et 1974 la société KRAFTCO a exploité à Haubourdin (Nord) un établissement chargé d'importer et de vendre sur le marché français des produits du groupe KRAFT ; qu'à l'occasion d'une vérification des comptes de cet établissement, l'administration a constaté que le siège de la société KRAFTCO lui avait imputé, à titre de charge, une quote-part égale à 1 % du montant de ses ventes, des redevances qu'elle est tenue, par contrat, de verser à KRAFT CORPORATION ; qu'estimant que les sommes dont l'établissement a été débité de ce chef au cours des années susindiquées avaient constitué, pour KRAFT CORPORATION, des revenus de source française visés à la fois par les dispositions alors en vigueur des articles 4 bis-1^{er} et 92 du Code Général des Impôts et par les stipulations de l'article 11 de la convention franco-américaine du 28 juillet 1967 entrée en vigueur le 11 avril 1968 et publiée au Journal Officiel de la République Française le 11 septembre de la même année, l'administration a réclamé pour les sommes dont s'agit à la société KRAFTCO, le paiement, au taux de 5 % autorisé par le 2^{er} dudit article 11, de la retenue à la source prévue par les dispositions, alors en vigueur, des articles 182 et 1671 du Code Général des Impôts.

Considérant qu'il résulte tant de ces articles que des stipulations claires de l'article 11 de la convention franco-américaine que l'impôt dont sont passibles les redevances provenant de sources situées sur le territoire français n'est dû qu'à la condition que celles-ci aient été effectivement payées au créancier résident aux Etats-Unis ; qu'il ne ressort d'aucune des pièces du dossier que KRAFT CORPORATION ait obtenu le paiement effectif, au cours des années d'imposition en litige, des sommes correspondant à la quote-part de redevances imputée à

l'établissement français de la société KRAFTCO qui a donné lieu aux mouvements de fonds constatés par l'administration entre cet établissement et le siège de ladite société ; que dès lors, la société KRAFTCO n'a pu, en tout état de cause, être légalement assujettie au paiement, à raison de ces sommes, de retenues à la source ; qu'elle est, en conséquence, fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal Administratif de Lille a rejeté sa demande en décharge desdites impositions et des pénalités dont elles ont été assorties.

Sur les conclusions tendant au remboursement des frais exposés tant en première instance qu'en appel :

Considérant que la société KRAFTCO n'indique ni la nature ni le montant des frais dont elle sollicite le remboursement ; qu'à défaut de ces précisions, ses conclusions sont irrecevables :

D E C I D E :

Article 1er : Le jugement du Tribunal Administratif de Lille du 6 mai 1982 est annulé.

Article 2 : La société KRAFTCO est déchargée des cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles elle a été assujettie pour les années 1971, 1972, 1973 et 1974 au titre de la retenue à la source prévue par les articles 182 et 1671 du Code Général des Impôts, ainsi que des pénalités dont ces impositions ont été assorties.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête de la société KRAFTCO est rejeté.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société KRAFTCO et au Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget.