

C.E. 28 AVRIL 1986
N° 45506

DOSSIERS BREVETS 1987.VI.11

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 T.V.A.

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 T.V.A. 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^{er}/ 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 la T.V.A. en France car :

- Il y aurait contradiction à réintégrer ces sommes dans le résultat imposable (impôt sur les sociétés) de la succursale, comme l'a fait l'administration, et à considérer qu'elles sont soumises à la T.V.A. en tant que redevances.

- Il n'est pas établi que KRAFT CORPORATION ait effectivement encaissé ces sommes, par conséquent le fait générateur de la T.V.A. n'était pas né.

- Si la T.V.A. était exigible, celle-ci aurait dû être acquittée par la société américaine et non par la société belge.

- En tout état de cause, la société américaine pouvait revendiquer un droit à exonération des inventeurs, dans le cadre des documents juridiques échangés par la France et les Etats-Unis en 1955-1956.

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 a été appréhendée par KRAFT CORPORATION et que celle-ci a ainsi perçu des recettes passibles de la T.V.A.

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 la première société à une société américaine, est passible de la T.V.A. française (régime antérieur à 1979) ?

B - LA SOLUTION

1^a/ Enoncé de la solution

"Considérant qu'il ne ressort d'aucune des pièces du dossier que KRAFT CORPORATION ait encaissé, au cours de la période 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 constituée redevable à raison de ces sommes de la taxe sur la valeur ajoutée ; que la société KRAFTCO est, en conséquence, fondée à soutenir, en ce qui concerne la somme de 124 022,74 Francs restant à sa charge après le dégrèvement susindiqué, que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal Administratif de Lille a rejeté sa demande en décharge de ladite imposition et des pénalités dont elle a été assortie".

2^a/ Commentaire de la solution

- Par cet arrêt, le Conseil d'Etat a jugé que la quote-part de redevances imputée à une succursale française par le siège belge au titre des redevances dues par ce dernier à sa société-mère américaine n'est pas une opération passible de la T.V.A. La situation au cas d'espèce est à peu près symétrique de celle de l'arrêt Timex bien connu (9 janvier 1981, n° 10 145), où le Conseil d'Etat avait considéré que l'aide apportée par une société américaine à sa succursale française sous forme de subvention ne pouvait être regardée comme une affaire passible de la T.V.A. puisqu'il s'agissait d'un simple mouvement de fonds interne à la société. L'arrêt du 28 avril 1986 confirme qu'il n'y a pas d'opérations financières soumises à la T.V.A. entre le siège d'une société étrangère et son établissement en France.

- Cet arrêt est également intéressant en ce qu'il établit que l'inscription comptable effectuée par la succursale française de KRAFTCO (au bénéfice de son siège étranger) ne vaut pas encaissement (par KRAFT CORPORATION), contrairement à ce que soutenait l'administration fiscale et qui aurait permis à cette dernière d'obtenir la reconnaissance du bien fondé de l'exigibilité de la T.V.A. Il convient de reconnaître qu'il aurait été extrêmement difficile, voire impossible pour cette dernière d'apporter la preuve d'un paiement effectif par la société belge à la société américaine, ou, tout au moins, d'inscription par KRAFTCO d'un montant au crédit du compte de KRAFT CORPORATION (cf. Rép. Min. Liot, J.O. Débats Sénat 25 mai 1973, p. 450, n° 12582, sur l'assimilation à un encaissement d'une inscription au crédit d'un compte).

- L'arrêt du 28 avril 1986 a été rendu sous l'ancien régime de territorialité de T.V.A. applicable aux prestations de services. L'analyse du Conseil d'Etat apparaît en principe transposable aujourd'hui, la haute assemblée ayant fondé sa décision sur le critère de l'encaissement et non en fonction des règles de territorialité de la T.V.A.

- Il peut par ailleurs apparaître surprenant que le Conseil d'Etat ne se soit pas prononcé sur le premier argument de la société, selon lequel l'administration ne pouvait pas valablement assujettir à la T.V.A., en tant que redevances de licences de brevets, des paiements qui avaient été réintégrés par elle dans le résultat imposable de la succursale sur le fondement de leur non justification.

CONSEIL D'ETAT28 avril 1986, n° 45506

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^{re}/ Annule le jugement du 6 mai 1982 par lequel le Tribunal Administratif de Lille a rejeté sa demande en décharge de la taxe sur la valeur ajoutée et des pénalités y afférentes, dont elle a été constituée redevable au titre de la période qui va du 1er janvier 1971 au 31 décembre 1974.

2^{re}/ Lui accorde la décharge de ces impositions et pénalités,

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

En ce qui concerne les conclusions tendant à la décharge de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, dont la société KRAFTCO a été constituée redevable au titre de la période qui va du 1er janvier 1971 au 31 décembre 1974 :

Sur l'étendue du litige :

Considérant que, par une décision du 26 juin 1984, postérieure à l'introduction du pourvoi, le Directeur Régional des Impôts de Lille a prononcé en faveur de la société KRAFTCO un dégrèvement de 26 433,59 Francs ; qu'à concurrence de cette somme, la requête est devenue sans objet ;

Sur le bien-fondé des impositions en litige :

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

Considérant qu'aux termes de l'article 256 du Code Général des Impôts, dans sa rédaction en vigueur au cours de la période d'imposition concernée : "1. Les affaires faites en France au sens des articles 258 et 259 sont passibles de la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles relèvent d'une activité industrielle ou commerciale..." et qu'aux termes de l'article 258 : "une affaire est réputée faite en France... lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont utilisés ou exploités en France" ; que selon l'article 269 du Code précité, dans la même rédaction que ci-dessus : "1. Le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué... g) pour toutes les autres opérations, par l'encaissement du prix de la rémunération...".

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 de la période susindiquée, 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 de la période soumise à vérification avaient constitué pour KRAFT CORPORATION une recette tirée de la réalisation en France d'une affaire passible de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu des dispositions précitées des articles 256 et 258 du Code Général des Impôts, l'administration a réclamé le paiement de l'impôt correspondant à la société KRAFTCO, en se fondant sur les dispositions alors en vigueur de l'article 25 de l'annexe 1 au Code précité qui prévoyaient que, lorsqu'une personne n'ayant pas d'établissement en France y effectue néanmoins des opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée et n'a pas fait accréditer auprès de l'administration française un représentant domicilié en France et s'engageant à payer la taxe en son lieu et place, les droits et, le cas échéant, les pénalités dus doivent être payés "par la personne cliente pour le compte de la personne n'ayant pas d'établissement en France".

Considérant qu'il ne ressort d'aucune des pièces du dossier que KRAFT CORPORATION ait encaissé, au cours de la période 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 constituée redevable à raison de ces sommes de la taxe sur la valeur ajoutée ; que la société KRAFTCO est, en conséquence, fondée à soutenir, en ce qui concerne la somme de 124 022,74 Francs restant à sa charge après le dégrèvement susindiqué, que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal Administratif de Lille a rejeté sa demande en décharge de ladite imposition et des pénalités dont elle a été assortie.

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 en tout état de cause irrecevables :

D E C I D E :

Article 1er : Il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête de la société KRAFTCO qui tendent à la décharge de droits et pénalités pour un montant supérieur à 124 022,74 Francs.

Article 2 : Le jugement du Tribunal Administratif de Lille du 6 mai 1982 est annulé.

Article 3 : La société KRAFTCO est déchargée de la taxe sur la valeur ajoutée et des pénalités y afférentes, d'un montant total de 124 022,74 Francs dont elle avait été constituée redevable au titre de la période du 1er janvier 1971 au 31 décembre 1974.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête de la société KRAFTCO est rejeté.

Article 5 : 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.