

C.E. 17 JUIN 1987
N° 64549

DOSSIERS BREVETS 1988.IV.3

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

REDEVANCES DE DROITS DE
PROPRIETE LITTERAIRE,
ARTISTIQUE, SCIENTIFIQUE
OU INDUSTRIELLE VERSEES
PAR UNE SOCIETE FRANCAISE
A UNE SOCIETE AMERICAINE : MODALITES D'APPLICATION DES EXONERATIONS
OU REDUCTIONS D'IMPOT A LA SOURCE

I - LES FAITS

- Exercice 1978 : La S.A.R.L. GOLF EUROPEEN verse des produits de droits d'auteur à la société américaine GOLF DIGEST.
- : La S.A.R.L. GOLF EUROPEEN ne prélève pas, au titre de ces redevances de droits d'auteur, la retenue à la source de 33 1/3 % prévue par l'article 182 B du Code général des Impôts. La convention fiscale France-Etats-Unis du 28 juillet 1967 prévoit en effet que les redevances provenant de droits d'auteur ne sont pas, dans une telle situation, soumises à retenue à la source française. A la suite d'un contrôle, l'administration fiscale française assujettit toutefois la S.A.R.L. GOLF EUROPEEN à l'amende prévue à l'article 1768 du Code général des Impôts, au motif que cette société n'a pas produit l'imprimé spécial RF 3 EU qui, selon la doctrine de l'administration (instruction du 4 août 1972, 14B-16-72) est nécessaire pour pouvoir bénéficier des dispositions de la convention France-Etats-Unis.
- : Sa réclamation auprès de l'administration étant rejetée, la S.A.R.L. GOLF EUROPEEN saisit le Tribunal administratif de Paris.
- 12 juillet 1984 : Le Tribunal administratif de Paris accorde à la société GOLF EUROPEEN décharge de l'amende à laquelle elle a été assujettie.

- 13 décembre 1984 : Le Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget fait appel auprès du Conseil d'Etat de la décision du Tribunal administratif de Paris.
- 17 juin 1987 : Le Conseil d'Etat accorde satisfaction à la société en rejetant le recours du Ministre.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que les dispositions de la convention fiscale France-Etats-Unis n'autorisent pas l'administration à subordonner le bénéfice des dispositions de cette convention, en matière de droits d'auteur, à la production de l'imprimé RF 3 EU prévu par l'instruction du 4 août 1972 de la Direction générale des Impôts.

A - LE PROBLEME

1^o/ Prétentions des parties

a) Le demandeur (Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget) soutient qu'en l'absence de production de l'imprimé RF 3 EU, l'amende fiscale prévue par l'article 1768 du Code général des Impôts est exigible. La position du Ministre de l'Economie s'appuie sur le raisonnement suivant :

- En application de l'article 182 B du Code général des Impôts, les produits de droits d'auteur ainsi que tous produits tirés de la propriété industrielle sont soumis à retenue de 33 1/3 % lorsqu'ils sont payés par un débiteur établi en France à des personnes physiques ou des sociétés qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en France.

- Cette retenue doit être effectuée par le débiteur des sommes versées (article 1671 A du Code général des Impôts).

- A défaut d'opérer la retenue à la source, le débiteur des sommes versées est passible, en application de l'article 1768 du Code général des Impôts, d'une amende égale au montant de la retenue non effectuée.

- La convention France-Etats-Unis du 28 juillet 1967 modifiée atténue ou supprime cette retenue à la source de la façon suivante (article 11 de la convention) : l'Etat de la source des redevances ne peut faire prélever aucune retenue sur les produits des droits d'auteur, et la retenue est limitée à 5 % pour les produits des droits de propriété industrielle lorsque ces produits sont versés par un résident fiscal français à un résident fiscal des Etats-Unis.

- L'instruction du 4 août 1972, prise pour l'application de la convention en vertu du pouvoir d'habilitation conféré à l'administration par l'article 25 de celle-ci, définit comme suit les modalités pratiques d'application de la convention France-Etats-Unis en matière de droits d'auteur et de droits de propriété industrielle : pour obtenir la réduction ou l'exonération d'impôt français, un imprimé RF 3 EU, conçu à cet effet, doit être rempli par le bénéficiaire américain ainsi que par le débiteur français. Cet imprimé, visé par l'établissement financier américain par l'intermédiaire duquel les produits sont encaissés ou, à défaut, par l'administration fiscale américaine, permet à l'administration française de s'assurer que les produits en cause sont perçus par un résident fiscal des Etats-Unis.

- A défaut d'avoir accompli cette dernière formalité avec le bénéficiaire américain, le débiteur français n'ayant pas droit à la réduction ou à l'exonération d'impôt français prévue par la convention conclue entre les deux pays, alors même que le bénéficiaire des sommes est un résident américain, est passible de l'amende résultant des dispositions de l'article 1678 du Code général des Impôts.

b) Le défendeur (S.A.R.L. GOLF EUROPEEN) soutient qu'il remplit les conditions posées par l'article 11 de la convention France-Etats-Unis pour bénéficier du dégrèvement de l'impôt français : les paiements provenant de droits d'auteur ont été versés par un débiteur qui a sa résidence fiscale en France à un bénéficiaire qui a sa résidence fiscale aux Etats-Unis. L'exigence de production de l'imprimé RF 3 EU ne peut être opposée par l'administration, car la convention ni aucune loi ne subordonnent l'application de cet article de la convention France-Etats-Unis au fait de souscrire un imprimé spécial.

2°/ Enoncé du problème

Peut-on considérer que les paiements provenant de droits d'auteur, effectués par une société française au profit d'une société américaine, sont exonérés de retenue à la source française sans que soit produit l'imprimé spécial RF 3 EU ?

B - LA SOLUTION

1°/ Enoncé de la solution

"Considérant que ni les stipulations précitées (article 11 de la convention) ni aucune autre stipulation de la convention franco-américaine du 28 juillet 1967 et notamment son article 25 n'autorisaient le Ministre à subordonner l'exonération des droits d'auteur de source française perçus par des bénéficiaires résidents des Etats-Unis à la souscription par ces derniers d'une demande visée par l'établissement financier américain par l'intermédiaire duquel ces produits sont encaissés ou à défaut par l'administration fiscale américaine : que dès lors, le Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge de l'amende contestée".

2°/ Commentaire de la solution

- Par cet arrêt, le Conseil d'Etat a jugé que les paiements au titre de droits d'auteur, effectués par un résident fiscal français au profit d'un résident fiscal américain, sont exonérés de retenue à la source française même dans la situation où le bénéficiaire américain et le débiteur français n'ont pas produit l'imprimé spécial RF 3 EU.

- Un arrêt du Conseil d'Etat du 18 juin 1980 (n° 20094) laissait pressentir à certains égards une telle solution. Dans ce dernier arrêt, relatif à l'application, en matière d'intérêts de prêt, de la retenue à la source à taux réduit prévue par la convention fiscale France-Suisse, le Conseil d'Etat, pour donner tort au contribuable qui n'avait pas produit d'imprimé spécial, s'était appuyé sur le fait que cet imprimé était prévu par les dispositions de la convention. On pouvait ainsi penser que, dans la situation d'un litige ultérieur sur une question similaire relative à l'application d'une convention internationale qui ne requièrerait pas la production d'un imprimé spécial, le Conseil d'Etat considérerait que ce dernier n'est pas nécessaire si la convention elle-même ne le prévoit pas. La certitude du raisonnement que l'on vient de présenter n'était toutefois pas totale : si le Conseil d'Etat ne paraît pas admettre que l'administration subordonne une réduction ou exonération d'impôt à l'accomplissement de formalités non prévues par la loi (7 janvier 1977, n° 98347), il existe une exception à ce principe jurisprudentiel, en matière d'exonération de T.V.A. à l'exportation (cf. notamment l'arrêt du Conseil d'Etat du 25 janvier 1985, n° 32244). Dans la mesure peut-être où la question posée dans l'arrêt ici étudié concerne l'application d'une convention internationale, c'est-à-dire d'un acte juridique qui a une portée supérieure à la loi, le Conseil d'Etat a estimé que l'administration ne pouvait pas ajouter à cette convention. A cet égard, il est important de noter qu'aucun article de cette convention (notamment l'article 25 invoqué à tort par l'administration et relatif aux mesures pour éviter les doubles impositions) n'habilite l'administration à instituer des formalités non prévues par la convention.

- La portée de cet arrêt sur la dispense de production d'imprimé spécial peut, sans hésitation possible, être étendue aux versements pour des droits de propriété industrielle par des débiteurs résidents français à des bénéficiaires résidents américains. La Direction Générale des Impôts a, à cet égard, commenté cet arrêt dans une instruction du 3 mars 1988 (B.O.I. 14B-1-88). Cette instruction précise qu'en matière de versements pour des droits d'auteur ou des droits de propriété industrielle effectués

par un résident français ou un résident américain, la justification de l'identité fiscale du bénéficiaire des sommes peut désormais être effectuée soit au moyen des imprimés spécifiques prévus par l'instruction du 4 août 1972, soit par tout autre justificatif (tel qu'un avis d'imposition fédérale américaine ou une attestation d'un service fiscal américain). L'administration refuse toutefois d'étendre cet arrêt à des cas d'application de conventions autres que la convention franco-américaine, en s'appuyant sur l'argument que ces autres conventions ont soit prévu l'utilisation d'imprimés particuliers, soit donné aux autorités fiscales le pouvoir de définir les modalités d'application des dispositions conventionnelles (1).

(1) Il est intéressant de noter à cet égard que l'avenant à la convention fiscale France-Etats-Unis signé le 16 juin 1988 contient une telle disposition. Cet avenant n'est toutefois pas encore ratifié au moment où est rédigé ce commentaire d'arrêt.

CONSEIL D'ETAT17 juin 1987. n° 64549

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

Vu, enregistrée au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat le 13 décembre 1984, la requête présentée par le Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1°/ Annule le jugement en date du 12 juillet 1984 par lequel le Tribunal administratif de Paris a accordé à la société GOLF EUROPEEN la décharge de l'amende fiscale prévue à l'article 1768 du Code général des Impôt

2°/ Décide que l'amende fiscale, soit la somme de 11 987 Francs, sera remise à la charge de la société GOLF EUROPEEN,

Considérant qu'aux termes du 3 de l'article 11 de la convention fiscale entre la France et les Etats-Unis d'Amérique du 28 juillet 1967 :
"Les redevances provenant de droits d'auteur sur des oeuvres littéraires, artistiques ou scientifiques (y compris les gains réalisés lors de la vente ou de l'échange des biens générateurs de ces redevances) et perçues par un résident d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat contractant",

Considérant que la S.A.R.L. GOLF EUROPEEN ayant versé, au titre de l'année 1978, des produits de droits d'auteur à la société GOLF DIGEST, société résidente des Etats-Unis d'Amérique, sans prélever la retenue à la source de l'impôt sur les revenu instituée par l'article 182 B du Code général même Code,

Considérant que, pour soutenir que la société GOLF EUROPEEN aurait dû opérer la retenue à la source sur les sommes versées par elle à la société américaine GOLF DIGEST le Ministre se borne à faire valoir que la société GOLF DIGEST ne lui a pas fait parvenir la demande d'exonération, visée par l'administration fiscale américaine, qui est exigée par les dispositions de l'instruction 14-B-16-1972 de la Direction Générale des Impôts en date du 4 août 1972.

Considérant que ni les stipulations précitées ni aucune autre stipulation de la convention franco-américaine du 28 juillet 1967 et notamment son article 25 n'autorisaient le Ministre à subordonner l'exonération des droits d'auteur de source française perçus par des bénéficiaires résidents des Etats-Unis à la souscription par ces derniers d'une demande visée par l'établissement financier américain par l'intermédiaire duquel ces produits sont encaissés ou à défaut par l'administration fiscale américaine ; que dès lors, le Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge de l'amende contestée.

D E C I D E :

Article 1er : Le recours du Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société GOLF EUROPEEN et au Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, chargé du Budget.