

C.E.27 JUIN 1990

N°66279

M.André PUJOL c/

MINISTRE D'ETAT, MINISTRE DE L'ECONOMIE,
DES FINANCES ET DU BUDGET, CHARGE DU
BUDGET

DOSSIERS BREVETS 1991.III.4

GUIDE DE LECTURE

REDEVANCES DE
LICENCE DE BREVETS :

DATE D'EXIGIBILITE DE LA TVA

I - LES FAITS

- 1er janvier 1976 : M. André Pujol, qui a concédé des brevets à la
au 30 juin 1980 : société Ateliers Pujol, fait inscrire à son
compte courant d'associé les redevances de
licence qui lui sont dues par cette société.
M. Pujol ne verse pas au Trésor la TVA corres-
pondant à ces redevances.

- : L'administration fiscale notifie un redresse-
ment à M. André Pujol pour la période du 1er
janvier 1976 au 30 juin 1980, sur le fonde-
ment de l'absence de versement de la TVA au
Trésor.

- 18 novembre 1980 : L'administration établit l'avis de mise en
recouvrement de la TVA redressée.

- : Réclamation de M. Pujol auprès de l'adminis-
tration.

- : Sa réclamation étant rejetée, M. André Pujol
saisit le Tribunal administratif de Montpel-
lier.

- 28 mars 1984 : Dans un premier jugement, le Tribunal administratif de Montpellier décide de rouvrir l'instruction sur le point de savoir si M. Pujol a effectivement perçu les redevances de licence.

- 10 décembre 1984 : Dans un second jugement, le Tribunal administratif de Montpellier rejette la réclamation de M. Pujol.

- 20 février 1985 : M. Pujol fait appel auprès du Conseil d'Etat.

- 19 juin 1985 : Mémoire complémentaire de M. Pujol.

- 27 juin 1990 : Le Conseil d'Etat confirme la décision du Tribunal administratif de Montpellier.

II - LE DROIT

Le Conseil d'Etat juge que, tant sous l'état de droit antérieur au 1er janvier 1979 que sous celui en vigueur depuis cette date, les redevances de licence de brevets sont considérées comme encaissées même si elles sont simplement inscrites en compte courant d'associé. Ce n'est que dans la situation où le concédant serait empêché d'opérer des prélèvements sur son compte courant que la TVA ne serait pas due au moment où les redevances sont créditées en compte.

A. LE PROBLEME

1° Prétentions des parties

- a) Le demandeur (M. André Pujol) soutient que, les redevances de licence de brevets qui lui ont été créditées en compte courant d'associé ne peuvent être considérées comme payées et, par conséquent, entraîner l'exigibilité de la TVA correspondante. Il en est d'autant plus ainsi qu'il a été empêché pendant la période concernée d'effectuer des prélèvements sur son compte d'associé, en raison de la situation de trésorerie de l'entreprise.
- b) Le défendeur (Ministre d'Etat, Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, chargé du Budget) soutient que des redevances créditées en compte d'associé doivent être considérées comme "payées", ce qui rend la TVA exigible dès la date de crédit du compte d'associé.

2° Enoncé du problème

Les redevances créditées en compte sont-elles considérées comme payées, ce qui rend la TVA exigible, ou existe-t-il une possibilité de retarder l'exigibilité de la TVA ?

B. LA SOLUTION

1° Enoncé de la solution

"(...) Considérant, d'autre part, que pour les opérations de la nature d'une prestation de services comme une concession de brevets, le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée était constitué, pour la partie de la période d'imposition comprise entre le 1er janvier 1976 et le 31 décembre 1978, en vertu du 1 g) de l'article 269 du Code général des impôts alors applicable, par "l'encaissement du prix ou de la rémunération", et que c'est cet encaissement qui rend la taxe exigible, pour la partie de la période comprise entre le 1er janvier 1979 et le 30 juin 1980, aux termes du 2 c) de l'article 269 désormais applicable ; qu'il résulte du supplément d'instruction ordonné par les premiers juges et qu'il n'est d'ailleurs pas contesté par le requérant que la redevance litigieuse a été payée par voie d'inscription des sommes correspondantes au crédit du compte courant d'associé ouvert à M. Pujol dans les écritures de la société Ateliers Pujol ; que si M. Pujol produit une lettre du syndic du 7 octobre 1983 justifiant du caractère irrécouvrable de sa créance sur cette société à cette date, il ne ressort pas de ladite lettre, qui ne précise même pas la date de la cessation des paiements, que ce caractère serait apparu dès avant le terme de la période d'imposition, fixé au 30 juin 1980 ; que si le requérant soutient qu'il aurait été empêché d'opérer des prélèvements sur son compte courant pendant ladite période par la situation de trésorerie de l'entreprise, son assertion n'est pas corroborée par les bilans produits ; qu'ainsi, en laissant tout ou partie des sommes inscrites au crédit de son compte courant dans la caisse sociale de l'entreprise, M. Pujol, qui a d'ailleurs déclaré la redevance ainsi acquittée comme revenu, a fait un acte de disposition ne mettant nul obstacle à la réalisation de "l'encaissement" au sens des dispositions précitées ; (...)

Considérant que, de ce qui précède, il résulte que M. Pujol n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que le Tribunal administratif de Montpellier a, par son second jugement susvisé, rejeté sa demande en décharge ou en réduction de l'imposition contestée".

2° Commentaire de la solution

- Cette décision du Conseil d'Etat apporte des précisions intéressantes en matière d'exigibilité de la TVA. La décision de la Haute Assemblée, bien que relative à la situation d'une licence de brevet, a en réalité une portée fort large puisqu'elle peut être étendue à l'ensemble des prestations de services. La position retenue par le Conseil d'Etat est par conséquent applicable à l'ensemble des cessions et licences de droits de propriété industrielle, puisque tous les paiements reçus dans le cadre de la cession ou de la licence de droits de propriété industrielle se rattachent, sur le fondement de l'article 256-III du Code général des impôts, au régime des prestations de services (1).

- Le Conseil d'Etat apporte par cette décision des précisions très importantes sur le critère d'encaissement qui conditionne l'exigibilité de la TVA en matière de prestations de services. L'exigibilité de la TVA (ou fait générateur de celle-ci, dans le cadre du régime antérieur au 1er janvier 1979), c'est-à-dire l'événement qui rend la TVA due est, pour toutes les prestations de services, constituée par l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération. Si la loi (article 269-2-c du Code général des impôts) définit ce qui constitue l'exigibilité de la TVA, elle ne précise pas, en revanche, ce qu'il faut entendre par encaissement. Aucun problème ne se pose en cas de paiement en espèces. La solution applicable est déjà moins évidente en cas de paiement par chèque, mode de règlement pour lequel on notera que l'administration retient, comme date d'encaissement, celle de la remise du chèque. En cas de paiement par inscription au crédit d'un compte, la doctrine administrative (2) considère que l'encaissement intervient lorsque le montant des sommes dues est crédité. Cette analyse est désormais partagée par le Conseil d'Etat, sauf dans la

(1) *En ce qui concerne les différents effets de cette qualification, on renverra notamment au Jurisclasseur Brevets, Fascicule 610, paragraphes 20 et 21.*

(2) *Rép. min. Liot, J.O. Débats 25 mai 1973, p. 450, n°12582.*

situation où, au moment de l'inscription en compte, la société débitrice serait dans l'incapacité de procéder au règlement effectif de la somme due : dans un tel cas, où l'incapacité effective de paiement doit, selon le Conseil d'Etat, pouvoir être établie à la lecture des documents comptables, la TVA ne sera pas exigible. Il s'agit là d'une règle d'équité dans la mesure où la procédure de récupération de la TVA sur les opérations impayées, régie par l'article 272-I du Code général des impôts, peut être mise en oeuvre exclusivement au titre de livraisons de marchandises ou de produits, et qu'elle ne peut par conséquent s'appliquer dans le cadre de prestations de services impayées.

- On peut toutefois se demander s'il ne serait pas souhaitable d'effectuer une distinction supplémentaire, au sein des règlements par inscription en compte, entre la situation où le créancier a la maîtrise totale du compte (l'inscription valant alors paiement) et celle où le créancier n'a pas la maîtrise du compte (l'inscription en compte ne devrait pas, dans ce cas, valoir paiement). Cette distinction a été retenue assez récemment par le Tribunal administratif de Lyon (3). Elle présente l'avantage d'éviter au prestataire de services d'être redevable de la TVA alors que la somme facturée pourrait ne pas être, de fait, à sa disposition. Nous formulerons le voeu que cette analyse soit retenue par le Conseil d'Etat et par les Cours administratives d'appel.

Jean-Luc Pierre

(3) Arrêt du 15 mars 1989, n° 84-8539.

N° 66 279

M. PUJOL

M. Todorov
Rapporteur

M. Ph. Martin
Commissaire du Gouvernement

Séance du 1er juin 1990
Lecture du 27 juin 1990

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Conseil d'Etat statuant au Contentieux,
(Section du Contentieux, 9ème et 8ème
sous-sections réunies),

Sur le rapport de la 9ème sous-section
de la Section du Contentieux,

Vu la requête sommaire et le mémoire complémentaire enregistrés les 20 février 1985 et 19 juin 1985 au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. André PUJOL, demeurant à Argeliers par Ginestas (11120), et tendant à ce que le Conseil d'Etat :

1° annule le jugement du 10 décembre 1984 par lequel le tribunal administratif de Montpellier a rejeté sa demande tendant à la réduction d'un rappel de taxe sur la valeur ajoutée, majorée des intérêts et indemnités de retard, auxquels il a été assujéti pour la période du 1er janvier 1976 au 30 juin 1980 par avis de mise en recouvrement du 18 novembre 1980 ;

2° lui accorde la décharge de l'imposition contestée,

.....
Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel ;

Vu l'ordonnance n° 45-1708 du 31 juillet 1945, le décret n° 53-934 du 30 septembre 1953 et la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987 ;

Après avoir entendu :

- le rapport de M. Todorov, Maitre des requêtes,

- les observations de Me Garaud, avocat de M. PUJOL,
- les conclusions de M. Ph. Martin, Commissaire du gouvernement ;

Considérant, d'une part, que si, en son dispositif, le premier jugement du tribunal administratif de Montpellier, en date du 28 mars 1984, s'est borné, ainsi que le relève à bon droit le requérant, à rouvrir l'instruction sur le point de savoir si M. PUJOL avait effectivement encaissé la redevance annuelle pour concession de brevets qui lui était due par la société anonyme "Ateliers PUJOL", ce dispositif doit être rapproché des motifs en constituant le soutien nécessaire, desquels il ressort que la concession de brevets dont s'agit était passible de la taxe sur la valeur ajoutée pour l'ensemble de la période d'imposition allant du 1er janvier 1976 au 30 juin 1980 ; que, ce point de droit étant ainsi tranché, la solution du litige était désormais suspendue au point de fait objet du supplément d'instruction susindiqué ; qu'ayant été notifié à M. PUJOL le 18 avril 1984, ce premier jugement était devenu définitif à son égard à la date d'entrée en vigueur du décret N° 84-819 du 29 août 1984 modifiant l'article R 192 du code des tribunaux administratifs et ne peut dès lors plus être contesté par lui ; qu'ainsi le moyen selon lequel la concession de brevets n'aurait pas dû être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée se heurte à l'autorité de la chose jugée ;

Considérant, d'autre part, que, pour les opérations de la nature d'une prestation de services comme une concession de brevets, le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée était constitué, pour la partie de la période d'imposition comprise entre le 1er janvier 1976 et le 31 décembre 1978, en vertu du 1 g) de l'article 269 du code général des impôts alors applicable, par "l'encaissement du prix ou de la rémunération", et que c'est cet encaissement qui rend la taxe exigible, pour la partie de la période comprise entre le 1er janvier 1979 et le 30 juin 1980, aux termes du 2 c) de l'article 269 désormais applicable ; qu'il résulte du supplément d'instruction ordonné par les premiers juges et qu'il n'est d'ailleurs pas contesté par le requérant que la redevance litigieuse a été payée par voie d'inscription des sommes correspondantes au crédit du compte-courant d'associé ouvert à M. PUJOL dans les écritures de la société "Ateliers PUJOL" ; que si M. PUJOL produit une lettre du syndic du 7 octobre 1983 justifiant du caractère irrécouvrable de sa créance sur cette société à cette date, il ne ressort pas de ladite lettre, qui ne précise même pas la date de la cessation des paiements, que ce caractère serait apparu dès avant le terme de la période d'imposition, fixé au 30 juin 1980 ; que si le requérant soutient qu'il aurait été empêché d'opérer des prélèvements sur son compte courant pendant ladite période par la situation de trésorerie de l'entreprise, son assertion n'est pas corroborée par les bilans produits ; qu'ainsi, en laissant tout au partie des sommes inscrites au crédit de son compte-courant dans la caisse sociale de l'entreprise, M. PUJOL, qui a d'ailleurs déclaré la redevance ainsi acquittée comme revenu, a fait un acte de disposition ne mettant nul obstacle à la réalisation de "l'encaissement" au sens des dispositions précitées ; que le moyen pris de ce que les services seraient "restés impayés" dans des conditions de nature à ouvrir droit à la mesure de régularisation prévue au 1 de l'article 272 du code manque, en tout état de cause, en fait ;

Considérant que, de ce qui précède, il résulte que M. PUJOL n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Montpellier a, par son second jugement susvisé, rejeté sa demande en décharge ou en réduction de l'imposition contestée :

D E C I D E :

Article 1er : La requête susvisée de M. PUJOL est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. PUJOL et au ministre délégué auprès du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget.