

N° 361413
M. Louis-Paul A...

3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 5 mai 2014
Lecture du 28 mai 2014

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

La présente affaire pose une question de territorialité de la taxe sur la valeur ajoutée et, plus précisément, la question de la manière dont il y a lieu d'appréhender la notion de siège de l'activité d'un prestataire de service.

Vous savez que seules les prestations de services réputées réalisées en France peuvent être assujetties en France à la TVA. Les règles en la matière sont prévues aux articles 259 et suivants du code général des impôts, lesquels transposent en droit français les objectifs qui figuraient à l'article 9 de la « 6^e directive TVA »¹, repris aujourd'hui, après avoir été modifiés, aux articles 43 et suivants de la directive du 28 novembre 2006².

L'article 259 pose une règle générale. Aux termes de cet article, dans sa rédaction applicable à la période d'imposition en litige – c'est-à-dire avant la réforme opérée par la loi de finances pour 2010³ : « Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle ». Les articles suivants (articles 259 A, 259 B et 259 C s'agissant de la période d'imposition en litige) traitent de cas particuliers. La prestation de service à l'origine du litige est susceptible de relever de l'une de ces règles particulières puisqu'elle figure au nombre de celles mentionnées par le 1^o de l'article 259 B du CGI : « cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ». Le premier et le dernier alinéa de cet article, dans sa rédaction alors applicable, prévoient, d'une part, que « le lieu [de ces] prestations (...) est réputé se situer en France lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de France et lorsque le preneur est un assujetti à la TVA qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu ou, à défaut, qui y a son domicile ou sa résidence habituelle » et, d'autre part, que « le lieu de ces prestations est réputé ne pas se situer en France même si le prestataire est établi en France lorsque le preneur est établi hors de la Communauté européenne ou qu'il est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre Etat membre de la Communauté ».

Vous le voyez, la localisation d'une prestation de service relevant par sa nature des dispositions de l'article 259 B du CGI – donc, pour le dire brièvement, d'une prestation de

¹ Directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977.

² Directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

³ Loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.

service « immatérielle » – dépend des lieux d'établissement du preneur et du prestataire, ainsi que de la qualité d'assujetti à la TVA du preneur.

Enfin les dispositions de l'article 283 du CGI règlent la question du redevable de la taxe. Selon le 1 de cet article, le principe est l'acquittement de la taxe par la personne qui réalise l'opération imposable. Par dérogation, son 2 prévoit que la taxe est acquittée par le preneur pour les opérations mentionnées à l'article 259 B.

M. Louis-Paul A... est titulaire de plusieurs brevets portant sur des appareils de massage destinés aux professionnels. Jusqu'à la fin de l'année 2000, il concédait directement ses droits sur ces brevets à la société LPG Systems, dont le siège est à Valence (Drôme). Il a ensuite démissionné de toutes ses responsabilités au sein de cette société et s'est expatrié en Suisse. Puis il a signé le 2 avril 2001 avec la société Printing Pack BV (ci-après PPBV), société de droit néerlandais ayant son siège à Amsterdam, un contrat soumis au droit suisse par lequel il lui a concédé pour dix ans la licence exclusive d'exploitation industrielle et commerciale de ses brevets et savoir-faire pour tous pays. Le même jour, PPBV signait avec LPG Systems un second contrat, lui aussi de droit suisse, par lequel PPBV concédait à LPG Systems le droit exclusif d'exploiter industriellement et commercialement ces brevets. Précisons que M. A... est alors l'actionnaire unique de la société Scaley Corporation NV dont le siège est aux Antilles néerlandaises, qui est elle-même l'associée unique de PPBV. Il fait peu de doute que toute cette ingénierie est motivée par des préoccupations d'optimisation fiscale mais tout ce qui nous intéresse, ici, est la question de la TVA applicable à la concession des droits d'exploitation des brevets détenus par M. A....

L'administration fiscale a contrôlé la situation de M. A... et elle a considéré qu'au cours de la période correspondant aux années 2000 et 2001, celui-ci était redevable en France de la TVA grevant cette prestation de service. Les rappels de taxe consécutifs, assortis d'intérêts de retard et de la pénalité de 10 % prévue à l'article 1728 du CGI en cas de retard de déclaration, ont été contestés, sans succès, devant le tribunal administratif de Paris puis la cour administrative d'appel du même lieu.

La cour administrative d'appel a confirmé l'assujettissement de M. A... à la TVA, non sur le fondement de l'article 259 B du CGI mais sur celui de la règle générale énoncée à l'article 259. Elle l'a fait au terme d'un arrêt très motivé, qui manifeste le souci de ne pas s'arrêter à la lettre des stipulations des différents contrats en cause et de rechercher, au contraire, la réalité de leur exécution. Il reste que, dans cette démarche, elle nous semble avoir commis une erreur de droit, que pointe le pourvoi.

Si la cour a jugé que les prestations de concession des brevets de M. A... devaient être imposées en France sur le fondement de l'article 259, c'est parce qu'elle a estimé que celui-ci avait en France, et non en Suisse, le siège de son activité – c'est-à-dire qu'elle s'est arrêtée au premier critère énoncé par ce texte. Avant de parvenir à cette conclusion, elle a énoncé, reprenant en cela la jurisprudence pertinente de la Cour de justice de l'Union européenne, que « le siège de l'activité économique s'entend du lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant sa direction générale ». Et pour déterminer ce lieu, elle s'est appuyée sur différents indices. Elle a relevé, notamment, que PPBV occupait un bureau en France dans les locaux de LPG Systems et voyait sa gestion assurée depuis ce bureau par son directeur, qui était également employé de LPG Systems, alors qu'elle n'avait aucune activité économique aux Pays-Bas et n'y possédait qu'une adresse de domiciliation. Elle a également relevé que les

contrats conclus le 2 avril 2001 l'avaient été sur le territoire français et qu'ils avaient pour objet de prolonger, sous une forme différente, la concession de brevets jusque-là directement consentie par M. A... à la société LPG Systems. Enfin elle a relevé que M. A... avait continué d'acquiescer en France, au cours des années en litige, les frais requis par l'enregistrement et la protection, en France, de ses brevets. La cour a jugé, « compte tenu de l'ensemble de ces circonstances », « en particulier de la continuité de [cette] activité » de concession de brevets, et après avoir ajouté que les revenus perçus par M. A... de la société PPBV à raison des brevets concédés provenaient quasi-exclusivement de la sous-concession de ces mêmes brevets à LPG Systems, que « les décisions essentielles concernant [sa] direction générale (...) se situaient en France ». Selon la cour administrative d'appel, c'est donc en France que M. A..., prestataire des concessions de brevets octroyées à la société PPBV, avait le siège de son activité.

M. A... soutient dans son pourvoi que la cour a commis, ce jugeant, une erreur de droit. Il fait valoir, en substance, que sa résidence en Suisse était avérée au cours des années en litige et que c'est à partir de son domicile suisse qu'il a pris les décisions essentielles concernant la direction générale de son activité, laquelle ne nécessitait aucune installation particulière. Il se prévaut notamment, à l'appui de son argumentation, des termes de l'une de vos décisions (CE 9 décembre 2012, *min. c/ société SF Diffusion*, n° 330852, aux tables du Recueil et à la RJF 5/2012 n° 458).

Nous croyons ce moyen fondé.

La Cour de justice de l'Union européenne a déjà eu l'occasion de préciser la notion de « siège d'une activité économique ». Elle l'a fait à l'occasion d'une question préjudicielle portant sur l'interprétation de l'article 1^{er} de la « 13^e directive TVA »⁴, laquelle prévoyait les modalités de remboursement de la TVA aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté. La notion employée par l'article 9 de la « 6^e directive » étant identique et son objet similaire, puisqu'il s'agit toujours de rattacher une prestation au lieu d'établissement d'un opérateur économique, cette jurisprudence est pertinente pour éclairer les dispositions qu'il vous faut appliquer. Vous y avez d'ailleurs expressément fait référence dans votre décision *min. c/ société SF Diffusion*, dans laquelle se posait aussi une question d'application des articles 259 et 259 B du CGI.

La Cour de justice a jugé que « s'agissant d'une société (...), la notion de siège de l'activité économique (...) vise le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de cette société et où sont exercées les fonctions d'administration centrale de celle-ci. La détermination du lieu du siège de l'activité économique d'une société implique la prise en considération d'un faisceau de facteurs, au premier rang desquels figurent le siège statutaire, le lieu de l'administration centrale, le lieu de réunion des dirigeants sociaux et celui, habituellement identique, où s'arrête la politique générale de cette société. D'autres éléments, tels que le domicile des principaux dirigeants, le lieu de réunion des assemblées générales, de tenue des documents administratifs et comptables et de déroulement principal des activités financières, notamment bancaires, peuvent également entrer en ligne de compte » (CJCE 28 juin 2007, *Planzer Luxembourg Sarl*, aff. C-73/06, points 60-61 ; voir aussi,

⁴ Directive 86/560/CEE en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté.

reprenant cette jurisprudence, CJUE 6 octobre 2011, Finanzamt Deggendorf, aff. C-421/10, points 30-32). La Cour a en outre pris le soin de souligner que le lieu du siège de l'activité économique ne se confond pas, en principe, avec le lieu où s'exerce cette activité (arrêt *Planzer Luxembourg*, points 58-59).

Vous-même, vous appuyant sur cette jurisprudence, avez été amené à préciser la notion de siège de l'activité de l'entité preneuse mentionnée à l'article 259 B du CGI – mais là aussi, le raisonnement à tenir est le même s'agissant de la notion de siège de l'activité du prestataire mentionnée à l'article 259. Vous avez jugé « qu'aux fins de déterminer le siège de l'activité économique (...), il convient de rechercher le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant sa direction générale ; qu'à cette fin, le lieu d'exploitation et d'utilisation de la prestation, s'il peut constituer, en fonction des circonstances, un indice concourant à la détermination du siège de l'activité économique du ou des preneurs, ne peut être à lui seul un critère de rattachement territorial pour l'assujettissement à la TVA de ce ou ces preneurs ». Et au vu de ces considérations, vous avez censuré l'arrêt d'une cour qui s'était fondée « de façon déterminante sur le lieu d'exploitation et d'utilisation de la prestation de concession de brevet (...), tel que révélé notamment par l'étendue du territoire pour lequel la concession était accordée » (décision *min. c/ société SF Diffusion* précitée).

Autrement dit, et si l'on adapte le raisonnement au cas du prestataire, il faut prendre garde à ne pas confondre le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant sa direction générale et celui où sont exécutées, exploitées ou utilisées les prestations dont la délivrance constitue l'objet de son activité. Rappelons en effet que, si le législateur européen a défini des règles de rattachement territorial des prestations de services recourant à des notions telles que les lieux d'établissement du preneur ou du prestataire, c'est précisément par souci de clarté, afin d'éviter les conflits de compétence entre Etats membres, en raison de la difficulté de situer dans l'espace certaines prestations de services (voir notamment, en ce sens, le septième considérant de la sixième directive⁵). Il ne faut pas faire rentrer par la fenêtre un critère que le législateur européen a fait sortir par la grande porte. En outre, alors que le lieu d'exploitation ou d'utilisation des prestations peut, dans certaines circonstances, contribuer à identifier le lieu du siège de l'activité du preneur, comme vous l'avez jugé dans le précédent *min. c/ SF Diffusion*, cet indice ne nous semble pas pertinent lorsqu'il s'agit de déterminer le siège de l'activité du prestataire – tout au plus pourrait-on réserver un sort à part au lieu d'exécution de la prestation qui, contrairement au lieu d'exploitation ou d'utilisation de la prestation par le preneur, présente un lien avec l'activité du prestataire.

Au regard de ces considérations, le raisonnement conduit par la cour administrative d'appel est critiquable. Quels sont les indices qu'elle retient, au final ? Exclusivement des éléments qui se rapportent aux activités exercées par les sociétés PPBV et JPG Systems, à l'utilisation et l'exploitation de la prestation et à ses conditions d'exécution. Même si la cour fait référence au lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de l'activité de M. A..., on peine à identifier, parmi les éléments qu'elle mentionne, des indices qui, à cet égard, soient pertinents. Seul le lieu de signature du contrat liant M. A... à PPBV peut faire hésiter : s'agissant d'un contrat conclu pour dix ans, concernant l'ensemble des brevets et savoir-faire détenus par M. A... relatifs à ses appareils de massage et portant sur tous pays, ce contrat matérialisait à lui seul l'essentiel de l'activité économique de M. A.... Toutefois, même si on peut concevoir que la cour n'ait pas jugé anodine la circonstance que le

⁵ Voir aussi CJCE, 23 janvier 1986, *Trans Tirreno Express*, aff. 283/84, point 15-16.

contrat en question a été signé en France, cette circonstance ne permettait pas de déduire que c'est là que M. A... aurait décidé de le conclure...

La cour aurait dû, selon nous, appliquer un « faisceau de facteurs » inspiré de celui défini par la CJUE dans sa décision *Planzer Luxembourg*. Nous relevions dans nos conclusions sur la décision *min. c/ société SF Diffusion* que ce faisceau de facteurs défini à propos des sociétés était transposable à des entités économiques dépourvues de la personnalité morale. C'est le cas en l'espèce puisqu'il est constant que l'activité économique en cause, la concession de brevets à la société PPBV, était exercée directement par M. A.... Dans ce cas, la référence au siège statutaire, au lieu de réunion des dirigeants sociaux ou des assemblées générales n'est évidemment d'aucune utilité. En revanche, les autres facteurs énumérés par la CJUE – lieu de l'administration centrale, domicile du dirigeant, lieu de tenue des documents administratifs et comptables et de déroulement principal des activités financières – conservent leur pertinence.

Bien sûr, et le cas d'espèce l'illustre fort bien, certaines activités, qui doivent être regardées comme des activités économiques au sens de la TVA, sont très peu tangibles. En caricaturant à peine, on pourrait soutenir que les décisions essentielles concernant la direction générale de l'activité de concession de brevets de M. A... sont prises... en son for intérieur. Il reste que même la direction d'une activité aussi difficilement localisable laisse des traces, aussi ténues soient-elles : dans le cas de M. A..., à supposer même qu'il ne tienne aucun document administratif ou comptable, il nous semble que la cour pouvait se référer, par exemple, au lieu de conservation des contrats par lesquels il a concédé les droits d'exploitation de ses brevets. Et à supposer qu'aucun indice n'apparaisse suffisamment pertinent pour déterminer avec assez de fermeté le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de l'activité exercée par M. A..., il faudrait alors faire application des autres critères énumérés par l'article 259 du CGI : établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, domicile ou résidence habituelle du prestataire.

Quoiqu'il en soit, nous croyons que la cour, en s'intéressant quasi-exclusivement aux conditions d'utilisation des prestations de concession de brevets délivrées par M. A..., a commis l'erreur de droit que lui reproche le pourvoi. Le ministre, dans sa défense, se prévaut de la théorie de l'apparence et de la prise en compte de la réalité économique, principe fondamental pour l'application du système de la TVA, en faisant valoir que le domicile réel de M. A... se situait en France et non en Suisse. C'est peut-être vrai mais ce n'est pas du tout le terrain sur lequel s'est placée la cour administrative d'appel. En outre, la détermination du lieu du domicile réel de M. A... suppose une appréciation des faits que vous ne pouvez porter en tant que juge de cassation, ce qui exclut l'éventualité d'une substitution de motifs (cf., sur les conditions de la substitution de motifs en cassation, CE 13 mars 1998, M. V..., n° 171295, aux tables du Recueil).

Par ces motifs nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué ;
- au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Paris ;
- et à ce qu'une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.