

N° 330852  
Ministre du budget  
c/ société SF Diffusion

3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections réunies  
Séance du 11 janvier 2012  
Lecture du 9 février 2012

## CONCLUSIONS

**Vincent Daumas,  
Rapporteur public**

La société SF Diffusion, qui exerce une activité d'import-export, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration fiscale lui a notifié des redressements en matière de taxe sur la valeur ajoutée, résultant notamment de l'assujettissement à la TVA, au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2000, d'une redevance perçue en contrepartie de la concession de droits d'exploitation. L'administration a également mis à la charge de la société l'amende alors prévue à l'article 1788 sexies du code général des impôts pour défaut de souscription de déclarations d'échange de biens.

Un mot, dès maintenant, de la question centrale posée par cette affaire. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la redevance en question a été perçue par la société sur le fondement d'un contrat de concession exclusive portant sur l'exploitation des droits de fabrication et de distribution, sur les territoires du Canada, des Etats-Unis et du Mexique, de produits diffuseurs de parfum à accrocher au rétroviseur des voitures. Le contrat a été conclu avec deux ressortissants allemands, MM. V... et S..., dont le premier résidait alors aux Etats-Unis et le second en Allemagne. L'administration a considéré, initialement, que les co-preneurs de la prestation devaient être regardés comme établis en Allemagne et non-assujettis à la TVA dans cet Etat membre. Par suite, en application des dispositions de l'article 259 B du CGI, sur lesquelles nous allons revenir, elle a considéré que le lieu de la prestation était réputé se situer en France, auquel cas la redevance aurait dû être soumise à la TVA.

Après une réclamation restée infructueuse sur ce point, la société a saisi le tribunal administratif de Strasbourg d'une demande en décharge des rappels de TVA correspondant, que celui-ci a rejetée par un jugement du 19 juin 2008. Mais sur appel de la société, la cour administrative d'appel de Nancy a prononcé la décharge demandée, par un arrêt du 25 juin 2009 contre lequel le ministre chargé du budget se pourvoit en cassation.

**1.** Avant tout, vous devez vous interroger sur l'étendue de la cassation qui vous est demandée. En effet, le pourvoi du ministre se présente comme tendant à la cassation de la totalité de l'arrêt, mais dans l'hypothèse d'un règlement au fond de l'affaire, il ne vous demande que de rétablir les rappels de TVA correspondant à une fraction de la redevance litigieuse, censée représenter la quote-part acquittée par le seul M. S..., y compris les intérêts de retard, ainsi que l'amende mise à la charge de la société sur le fondement de l'ancien article 1788 sexies du CGI. L'administration semble en effet avoir pris acte du fait que l'autre co-preneur, qui résidait aux Etats-Unis, ne pouvait être regardé comme établi en Allemagne, d'où elle déduit que la fraction de la redevance correspondant à sa quote-part ne pouvait être soumise à la

TVA française. Dans ces conditions, nous vous proposons de considérer que les conclusions du pourvoi du ministre doivent être regardées comme tendant à la cassation de l'arrêt en tant seulement qu'il a déchargé la société SF Diffusion des sommes dont le ministre demande après cassation le rétablissement. C'est-à-dire 6 715,50 euros en droits et 966,17 euros d'intérêts de retard s'agissant des rappels de TVA correspondant à l'assujettissement à cette taxe de la quote-part de la redevance de concession de licence acquittée par M. S..., et 1 500 euros s'agissant de l'amende appliquée sur le fondement de l'article 1788 sexies du CGI.

2. Evacuons ensuite cette question de l'amende appliquée à la société sur le fondement de l'article 1788 sexies du CGI, qui n'est pas centrale.

Le ministre reproche sur ce point à la cour d'avoir statué au-delà des conclusions dont elle était saisie.

Cette critique est fondée : il ressort effectivement des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société n'avait pas présenté au tribunal administratif de conclusions tendant à la décharge de cette amende, laquelle n'avait d'ailleurs rien à voir avec la question de l'assujettissement à la TVA de la redevance perçue par la société. C'est emportée par son élan que la cour administrative d'appel a prononcé la décharge, non seulement des rappels de TVA assortis d'intérêts de retard, mais aussi de l'amende en question.

Nous vous proposerons donc de faire droit, dans cette mesure, au pourvoi du ministre, en annulant l'arrêt attaqué en tant qu'il a prononcé la décharge de l'amende mise à la charge de la société sur le fondement de l'article 1788 sexies.

3. Nous pouvons en venir au cœur du litige, c'est-à-dire la question de l'assujettissement à la TVA de la redevance perçue par la société.

Seules les prestations de services réputées effectuées en France pouvant être assujetties en France à la TVA, il s'agit en réalité d'une question de territorialité de la taxe. Les règles en la matière sont prévues aux articles 259 et suivants du CGI, lesquels transposent en droit français les objectifs qui figuraient à l'article 9 de la « 6<sup>e</sup> directive TVA »<sup>1</sup>, repris aujourd'hui, après avoir été modifiés, aux articles 43 et suivants de la directive du 28 novembre 2006<sup>2</sup>.

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 2010<sup>3</sup> : « 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 auxquels sont appliquées des règles dérogatoires à celles de l'article 259. S'agissant de la prestation de service à l'origine du litige, c'est l'une de ces règles particulières qui trouve à s'appliquer. La prestation en cause entre en effet dans le champ du 1<sup>o</sup> de l'article 259 B du CGI, qui mentionne les « cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits

---

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

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

<sup>3</sup> Loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.

similaires ». Le premier et le dernier alinéa de cet article, dans leur 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 ».

On le voit, la question de la localisation d'une prestation de services relevant des dispositions de l'article 259 B du CGI, c'est-à-dire d'une prestation de services « immatérielle », par essence difficile à localiser, dépend seulement des lieux d'établissement du preneur et du prestataire, ainsi que de la qualité d'assujetti à la TVA du preneur.

Or, l'affaire qui vous est soumise présente une difficulté à cet égard : si l'identité du prestataire et son lieu d'établissement ne font pas de doute – il s'agit de la société SF Diffusion, établie en France – en revanche la question se pose de savoir si l'on est en présence d'un ou deux preneurs.

En effet, nous vous l'avons dit, le contrat de concession à l'origine du litige mentionne que les droits sont concédés à deux personnes physiques, MM. V... et S..., dont le premier résidait hors de la Communauté européenne (aux Etats-Unis) et l'autre dans un de ses Etats membres autre que la France (l'Allemagne).

Il n'y aurait pas de problème si, à chacun des preneurs, correspondait une prestation distincte délivrée par le même prestataire, autrement dit si la prestation qui a fait l'objet du contrat était divisible. On raisonnerait comme s'il s'agissait de deux prestations différentes, en examinant le lieu d'établissement et la qualité au regard de la TVA de chacun des preneurs. Mais, précisément, les pièces du dossier soumises aux juges du fond ne permettent pas de se prononcer sur le caractère divisible ou non de la prestation et la cour administrative d'appel n'a pas pris position expressément sur cette question.

Comment analyser, au regard des règles de territorialité précitées, une prestation unique, non divisible, consentie à deux personnes différentes ou davantage, dont le lieu d'établissement et le statut au regard de la TVA peuvent différer ?

31. Vous pourriez tout d'abord estimer que, ce cas de figure n'étant pas expressément prévu par les dispositions particulières de l'article 259 B du CGI, il y a lieu de revenir à la règle générale de l'article 259, c'est-à-dire se fonder sur le critère du lieu d'établissement du prestataire.

Cette démarche pourrait se réclamer de l'interprétation constante que la CJUE fait de l'article 9 de la 6<sup>e</sup> directive selon laquelle, pour chaque prestation de service, il y a lieu d'examiner si elle est régie par un des cas visés par le paragraphe 2 et, à défaut, de faire application du paragraphe 1 (voir, notamment, CJCE 6 mars 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, aff. C-167/95, point 11 ; CJCE, 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) e.a., aff. C-452/03, point 24 ; CJCE, 9 mars 2006, Gillan Beach, C-114/05, point 15 ; CJCE, 2 juillet 2009, EGN BV – Filiale Italiana, aff. C-377/08, point 28). Toutefois, ce retour à la règle générale ne serait

possible qu'en cas d'impraticabilité radicale de la règle particulière. En effet, il résulte d'une interprétation tout aussi constante de la CJUE qu'il n'y a aucune prééminence entre le paragraphe 1 de l'article 9 de la 6e directive, qui contient la règle générale de détermination du lieu de rattachement de la prestation, et son paragraphe 2, qui comporte les règles particulières de rattachement (voir les arrêts précités). Ainsi, ces règles spéciales ne peuvent être considérées comme une exception à la règle générale et par suite comme devant recevoir une interprétation stricte.

32. Or, il ne nous semble pas que la règle prévue par l'article 259 B du CGI soit en pratique inapplicable lorsqu'une prestation indivisible est rendue à plusieurs co-preneurs. Ainsi, vous pourriez considérer qu'il y a lieu de procéder, artificiellement, à une division de la prestation en tenant compte de la quote-part du prix de la prestation acquittée par chacune des personnes concernées. Chacune des prestations issues de cette division serait traitée, au regard de cette règle de territorialité, en fonction de la situation de « son » preneur.

Toutefois, vous vous éloigneriez sensiblement de la réalité économique : ainsi, dans certaines configurations, le prix de la prestation, pour partie serait soumis à la TVA et pour partie y échapperait, alors pourtant que serait en cause une même opération économique.

33. Cependant, une autre voie nous semble praticable pour l'application de cette règle particulière. Vous pourriez en effet vous en tenir à la réalité économique de la prestation, en envisageant la collectivité de personnes à laquelle la prestation est rendue comme une entité économique autonome, quel que soit le nombre et la nature de ces personnes, et alors même que cette collectivité ne serait dotée d'aucune personnalité morale. Une telle démarche, remarquons-le, ne différerait pas de celle que vous devriez appliquer pour déterminer le rattachement territorial d'une prestation dont le preneur serait une société de fait.

A vrai dire, nous n'avons pas beaucoup d'hésitation à vous proposer cette troisième solution, compte tenu de l'orientation de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Cette dernière n'a jamais pris expressément position sur la question qui vous est soumise. Toutefois, elle a affirmé à plusieurs reprises le caractère de « principe fondamental pour l'application du système commun de TVA » que constitue « la prise en compte de la réalité économique » (CJCE 20 fév. 1997, Commissioners of Customs & Excise et DFDS A/S, aff. C-260/95, point 23 ; CJCE 28 juin 2007, Planzer Luxembourg Sarl, aff. C-73/06, point 43). Elle juge également, selon une jurisprudence aujourd'hui bien établie, que ce principe implique notamment qu'une « opération constituée d'une seule prestation sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA » (notamment CJCE 25 fév. 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), aff. C-349/96, point 29 ; CJCE 27 oct. 2005, Levob Verzekeringen BV, aff. C-41/04, point 20 ; CJCE 21 juin 2007, Volker Ludwig, aff. C-453/05, point 17 ; CJCE 22 oct. 2009, Swiss Re Germany Holding GmbH, aff. C-242/08, point 51).

Nous vous proposons donc de juger que, lorsqu'une prestation de services au nombre de celles mentionnées à l'article 259 B du CGI est effectuée au profit d'un preneur qui est une entité économique composée de plusieurs personnes et que cette prestation constitue une opération économique indivisible, le preneur de la prestation doit être regardé comme une entité économique distincte des personnes qui le composent, alors même qu'il n'aurait pas la personnalité morale. Remarquons que vous ne devrez pas vous arrêter, pour définir l'identité du preneur de la prestation, aux seules stipulations du contrat : si celui-ci mentionne plusieurs

co-preneurs mais que seul un ou certains d'entre eux participent effectivement à l'opération, vous devrez évidemment ne tenir compte que de celui ou ceux-ci pour déterminer qui est le preneur de la prestation. Il s'agit là encore de prendre en compte la réalité économique, c'est-à-dire les conditions réelles d'exécution du contrat par les parties, au-delà de ce que peuvent laisser apparaître ses stipulations.

Une fois définie l'entité preneuse, il restera à lui faire application du critère posé par l'article 259 B du CGI, c'est-à-dire de rechercher « le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu ». Ces notions ont été éclairées par la jurisprudence de la CJUE qui 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 précité, aff. C-73/06, points 60-61). Notons que le faisceau d'indices décrit par la Cour est tout à fait applicable à des entités économiques dépourvues de la personnalité morale.

Nous vous invitons à reprendre cette jurisprudence en précisant qu'aux fins de déterminer le siège de l'activité économique du ou des preneurs de la prestation, il convient de rechercher le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant sa direction générale. A cette fin, le lieu d'exécution matérielle de la prestation pourra peut-être, dans certaines circonstances et notamment à défaut d'éléments plus pertinents, constituer un indice permettant de déterminer où se trouve le siège de l'activité économique du ou des preneurs. Mais ce ne pourra jamais être qu'un indice, jamais un critère, et encore moins un critère exclusif de ce siège.

Si vous nous avez suivi jusqu'ici, que faut-il en déduire quant au sort de l'arrêt attaqué ?

Nous vous l'avons dit, la cour n'a pas explicité l'analyse qu'elle a faite de la prestation en contrepartie de laquelle la redevance litigieuse a été perçue, notamment son caractère divisible ou pas, de sorte qu'elle n'a pas plus pris position sur l'identité exacte du ou des preneurs. Le ministre ne le lui reproche pas, mais il fait valoir qu'elle a commis une erreur de droit au regard des articles 259 et 259 B du CGI, en se fondant sur le lieu d'exécution de la prestation litigieuse, plutôt que sur le lieu d'établissement des co-preneurs.

A la lecture de l'arrêt, les motifs adoptés par la cour font bien référence, in fine, au critère du lieu d'établissement du preneur. Toutefois, tous les éléments qu'elle relève à l'appui de son appréciation selon laquelle ce lieu est situé aux Etats-Unis – territoire sur lequel les droits sont concédés, unité monétaire utilisée, intervention d'un contrôleur agréé aux Etats-Unis, droit applicable en cas de litige – tous ces éléments se rattachent aux conditions d'exécution de la prestation. En outre, elle écarte expressément des éléments d'appréciation pris en compte, mais sans s'en expliquer, la circonstance que l'un des deux co-preneur résidait en Allemagne. Il nous semble donc que son arrêt prête effectivement le flanc au moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre : en dépit de la référence faite au lieu d'établissement du preneur, la

cour nous paraît bien s'être fondée, ainsi que le lui reproche le ministre, sur le seul lieu d'exécution de la prestation. Ce faisant, elle a commis une erreur de droit au regard des dispositions de l'article 259 B du CGI.

Nous vous proposons donc d'accueillir le moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre.

Précisons que, si vous ne nous suiviez pas pour accueillir ce moyen d'erreur de droit, un autre des moyens du pourvoi, tiré de l'irrégularité de la procédure suivie devant la cour, nous semble devoir conduire au même résultat : le ministre reproche en effet à la cour d'avoir pris en compte des éléments produits par la société dans un mémoire du 16 mars 2009 qui ne lui a pas été communiqué, et ce moyen nous apparaît également fondé. Mais vous aurez compris que le moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre est infiniment plus intéressant.

\*

Vous annulerez donc l'arrêt attaqué, dans la limite de ce qui est demandé par le ministre. Il n'y aura plus rien à juger s'agissant de l'amende de l'article 1788 sexies du CGI, qui n'a jamais été en litige. En revanche, reste bien sûr à régler la question de l'assujettissement à la TVA de la moitié de la redevance litigieuse. Vous pourrez renvoyer l'affaire, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel de Nancy, afin qu'un supplément de débat éclaire la question de savoir si la prestation en contrepartie de laquelle cette redevance a été versée doit être regardée ou non comme indivisible et, en fonction de la réponse à cette première question, où le ou les preneurs doivent être regardés avoir le siège de leur activité économique.

Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative feront obstacle à ce que vous fassiez droit aux conclusions présentées à ce titre par la société.

Par ces motifs nous concluons :

- 1° à l'annulation de l'arrêt attaqué, en tant qu'il décharge la société SF Diffusion, d'une part, de la fraction des rappels de TVA résultant de l'assujettissement à cette taxe, au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2000, de la moitié de la redevance versée par MM. V... et S..., ainsi que des intérêts de retard correspondants, et d'autre part, de l'amende fiscale assignée à cette société en application de l'article 1788 sexies du CGI, et en tant qu'il réforme dans cette mesure le jugement du tribunal administratif de Strasbourg du 19 juin 2008 ;
- 2° au renvoi à la cour administrative d'appel de Nancy des seules conclusions présentées en appel par la société SF Diffusion tendant à la décharge de la fraction des rappels de TVA résultant de l'assujettissement à cette taxe, au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2000, de la moitié de la redevance versée par MM. S... et V..., ainsi que des intérêts de retard correspondants, et à la réformation dans cette mesure du jugement du tribunal administratif de Strasbourg du 19 juin 2008 ;
- 3° au rejet des conclusions présentées par la société au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.