

# TVA sur les activités de sous-concession de brevets : critères de détermination d'un établissement stable en France

Lire les conclusions de :

Virginie Chevalier-Aubert  
Conclusions du rapporteur public

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 15LY02081 – Société Printing Pack BV – 28 avril 2016  
– C+ 

## INDEX

---

### Mots-clés

TVA, Activité de sous-concession, Critères de détermination

### Rubriques

Fiscalité

## Résumé Conclusions du rapporteur public

## Résumé

<sup>1</sup> *Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée – activité de sous-concession – administration fiscale – code général des impôts – établissement stable – critères de détermination - Prestations de services - Détermination du point de rattachement des services rendus - Critère prioritaire - Siège du prestataire - Critère subsidiaire - Autre établissement suffisamment permanent et autonome - Conditions pour recourir au critère subsidiaire*

<sup>2</sup> La notion d'établissement stable ne présente d'intérêt que si le critère prioritaire du siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre Etat membre. L'établissement ne peut être utilement regardé, par dérogation au critère prioritaire du siège, comme lieu des prestations de services d'un assujetti, que s'il présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées.

<sup>3</sup> Un titulaire de brevets en concède l'exploitation à la société requérante dont le siège est aux Pays-Bas, laquelle en a sous concédé l'exploitation à une société française. Le litige porte sur la taxe sur la valeur ajoutée relative aux prestations de sous-concession de brevets fournies par la société requérante à la société française. L'administration fiscale a considéré que la société requérante disposait d'un établissement stable en France à partir duquel elle exerçait son activité de sous-concession de brevets et qu'elle était de ce fait imposable en France sur le fondement de l'article 259 du code général des impôts, alors que la société requérante soutient qu'elle exerce son activité aux Pays-Bas et que les prestations fournies à la société française sont imposables en France sur le fondement de l'article 259 B du code général des impôts, la société française étant redevable de l'imposition en application de l'article 283 du même code.

<sup>4</sup> La Cour administrative d'appel de Lyon, conformément à la solution du Conseil d'Etat (1), a retenu l'existence d'un établissement stable qui présente un degré suffisant de permanence et une structure apte à fournir les prestations imposées. Elle précise que le point de rattachement des prestations de service au siège ne conduirait pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal car il pourrait entraîner une erreur sur le redevable de la taxe qui diffère selon que le prestataire est établi ou non en France. Enfin, la Cour écarte le moyen tiré de l'existence d'une double imposition.

5

(1) Cf. CE, 9<sup>ème</sup>/10<sup>ème</sup> SSR, 17 juin 2015, N° 369100 voir aussi CJCE, 4 juillet 1985, aff. C-168/84 (points 17 et 18) ; CJCE, 17 juillet 1997, ARO Lease BV, aff. C-190/95 (points 15 et 16).

# Conclusions du rapporteur public

**Virginie Chevalier-Aubert**

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6273](https://doi.org/10.35562/alyoda.6273)

<sup>1</sup> 1 . Cette affaire est renvoyée par le Conseil d'Etat, qui par une décision du 17 juin 2015, a annulé l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon, du 17 avril 2013, qui avait rejeté la requête de la société Printing Pack BV tendant à l'annulation de l'article 2 du jugement du tribunal administratif de Grenoble, en date du 28 juin 2012.

<sup>2</sup> Le tribunal administratif de Grenoble avait rejeté sa demande tendant à la décharge des droits de taxe sur la valeur ajoutée mis à la charge de la société au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2002.

<sup>3</sup> Pour résumer brièvement le contexte, la société Printing Pack BV a son siège social aux Pays-Bas. Elle a pour objet statutaire l'exploitation d'un portefeuille de brevets pour le traitement de la cellulite, que M.Guitay expatrié suisse, détient par le biais d'une autre société qui est établie aux Antilles néerlandaises. La société Printing Pack BV a sous-concédé en 2001 l'exploitation de ces droits et brevets à la SA LPG Systems, située à Valence en France. Cette dernière exerce son activité dans les locaux de la SA LPG Finances Industries.

<sup>4</sup> Le CE a estimé que l'arrêt précité de la cour est entaché d'insuffisance de motivation et d'erreur de droit. Il est reproché à la cour d'avoir rattaché les prestations de services rendues par la société Printing Pack B.V à son établissement stable dans les locaux de la SA LPG Finances Industries, sans rechercher s'il y avait lieu de les rattacher à son siège social comme il était invoqué par la société.

<sup>5</sup> Suite à une procédure de visite et de saisie puis d'une vérification de la comptabilité portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2002, l'administration a estimé que la société Printing Pack BV disposait d'un établissement stable en France dans les locaux de la SA LPG Finances Industries et qu'elle y exerçait, de façon occulte, son activité de concession de licences d'exploitation de brevets. Elle a ainsi considéré que les redevances versées par la SA LPG Systems à la société Printing Pack BV en contrepartie de la concession du droit d'exploiter les brevets en cause étaient des prestations de services soumises à la taxe sur la valeur ajoutée en France en application des articles 256 I et 259 du code général des impôts.

6 La société Printing Pack BV a ainsi été assujettie, selon la procédure de taxation d'office prévue par le 3° de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales, à des droits de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2002, assortis d'une majoration de 80 % pour activité occulte.

7 2. Il est invoqué, une méconnaissance du principe du contradictoire, la société faisant valoir que l'administration a produit le 30 décembre 2015, la veille de la clôture de l'instruction, un mémoire en réplique comportant plus de 100 pages de pièces nouvelles établies pour la quasi-totalité en langue étrangère. L'instruction a cependant été rouverte et fixée en dernier lieu au 26 février 2016. Le contradictoire n'a donc pas été méconnu.

8 Elle se prévaut aussi d'une demande de substitution de base légale qui serait aussi intervenue la veille de la clôture. Il n'y a pas à notre sens de demande de substitution de base légale dans l'argumentation présentée par le ministre à propos du siège de l'activité économique.

9 La société requérante fait aussi valoir une méconnaissance du secret professionnel en cours d'instance, l'administration ayant produit des emails, des fax et correspondances entre M. Le Clercq, cogérant de la société et le cabinet d'avocat en charge des intérêts de la société.

10 La société n'a pas demandé que ces pièces soient écartées des débats. Il ne ressort pas des termes du jugement attaqué que le tribunal se soit fondé sur ces pièces. La méconnaissance du secret professionnel en cours d'instance par l'une des parties est sans incidence.

11 En revanche il est aussi soulevé le moyen d'une irrégularité de la procédure d'imposition, dès lors que l'administration aurait fondé sa position et les impositions en résultant sur les pièces couvertes par le secret professionnel.

12 Le moyen est opérant. (Voir *CE Min. c. C.* du 17 juin 1998 n° 156532, au rec., RJF 7/98 n° 827)

13 Il résulte de l'article 66-5 de la loi du 31 décembre 1971 relative à la profession d'avocat que les pièces qui concernent un avocat et son client sont couvertes par le secret professionnel tant dans le domaine du conseil juridique que dans celui de la défense devant les tribunaux.

14 Il a été jugé, par le CE, que la révélation d'une information à caractère secret vicie l'ensemble de la procédure d'imposition et entraîne la décharge de l'imposition contestée lorsqu'elle a été demandée par le vérificateur ou que, alors même qu'elle ne serait imputable qu'au seul contribuable, elle fonde toute ou partie de la rectification (Voir *CE, 24 juin 2015, SELAS Pharmacie Réveillon*, n° 367 288).

Il ne résulte pas des termes de la proposition de rectification, que l'administration ait, selon nous, fondé son redressement sur les informations couvertes par le secret professionnel que les correspondances contenaient. Il y a matière à hésiter, mais nous pensons que le seul fait de constater l'existence de correspondances échangées, depuis la France, entre M. Le C. et le cabinet d'avocat n'est pas la révélation d'une information à caractère secret susceptible de vicier l'ensemble de la procédure d'imposition. Il n'est rien précisé quant au contenu des correspondances.

### 3. Sur le bien-fondé

Plusieurs questions se posent pour déterminer le lieu de rattachement des redevances qui ont été versées par la société française à la société néerlandaise à raison des prestations de services constituées par la sous-concession des droits d'exploitation des brevets.

Existe-t-il un établissement stable de la société en France ? Où est situé le siège de l'activité économique ? Le cas échéant, le rattachement à l'établissement stable est-il rationnel du point de vue fiscal ?

La requérante fait valoir que les prestations doivent être taxées sur le fondement des articles 259 B et 283.2 du code général des impôts, dès lors qu'elle a le siège de son activité économique aux Pays-Bas, que ce rattachement ne conduit pas à une solution irrationnelle du point de vue fiscal et ne crée pas de conflit avec un autre Etat membre. Elle soutient qu'elle ne dispose pas d'un établissement stable en France et que le rattachement à un établissement stable français serait contraire au principe de neutralité.

Le preneur, selon elle, c'est à dire à la société française, devait s'acquitter de cette taxe, comme elle l'a d'ailleurs fait.

L'administration aurait formellement pris position dans le sens de la taxation des prestations litigieuses au nom du preneur, la société LPG Systems.

Le ministre soutient que les prestations doivent être taxées au nom de la requérante, qui est prestataire sur le fondement de l'article 283-1 du code général des impôts, dès lors que le siège réel de l'activité économique de la société Printing Pack BV se situe en France.

Il précise qu'à supposer que ce siège se situe aux Pays-Bas, il ne serait pas rationnel d'un point de vue fiscal de rattacher les prestations à ce siège et non à l'établissement stable situé en France et à partir duquel est exercée l'activité.

Le Conseil d'Etat, dans sa décision de renvoi, a estimé que pour l'application des dispositions du 256, 259 et 259 B du code général des impôts, qui résultent de la transposition en droit interne de



l'article 9 de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, il convient comme la Cour de justice des Communautés européennes l'a jugé notamment dans ses arrêts B. du 4 juillet 1985 (C-168/84, points 17 et 18) et ARO Lease BV du 17 juillet 1997 (C-190/95, points 15 et 16), de déterminer le point de rattachement des services rendus afin d'établir le lieu des prestations de services.

25 Le Conseil d'Etat a jugé que l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît comme un point de rattachement prioritaire, la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présentant un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre Etat membre.

26 Il estime ensuite qu'un établissement ne peut être utilement regardé, par dérogation au critère prioritaire du siège, comme lieu des prestations de services d'un assujetti, que s'il présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possible, de manière autonome, les prestations de services considérées.

27 Nous sommes, sur cette question, en régime de preuve objective, nonobstant la mise en œuvre d'une procédure de taxation d'office.

28 Il convient donc de s'interroger sur l'existence d'un siège de l'activité économique de la société requérante aux Pays-Bas, l'administration le contestant.

29 Il a été jugé par la Cour de justice des Communautés européennes par son arrêt du 28 juin 2007, Planzer Luxembourg Sarl, aff. C-73/06, que la notion de siège de l'activité d'un prestataire pour les besoins de l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée vise le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de son activité ; que la détermination de ce lieu implique la prise en considération d'un faisceau de facteurs relatifs à l'activité du prestataire ; qu'en revanche, des notions telles que le lieu du preneur des prestations ou le lieu d'exploitation ou d'utilisation de ces prestations ne sauraient figurer parmi les facteurs de détermination du siège de l'activité du prestataire . (Voir pour une application *CE*, 28 mai 2014, *M. G.*, n° 361413, *B*)

30 Il nous semble, en l'espèce, que le siège aux Pays-Bas n'est pas fictif, dès lors qu'il est le lieu de réunion des dirigeants sociaux, des assemblées générales et le lieu de tenue des documents administratifs et comptables et de déroulement principal des activités financières, notamment bancaires.

31 En ce qui concerne l'existence d'un établissement stable en France, nous n'avons pas de doutes. Ce qui a notamment été relevé par le tribunal administratif, au vu des pièces produites, par les parties paraît assez déterminant et pas remis en cause, par la production d'éléments probants par la société.

32 Au cours de la période vérifiée, M. C., domicilié en France et unique salarié et représentant de la SOCIETE PRINTING PACK BV, auprès des partenaires commerciaux, disposait, de manière habituelle et continue d'un bureau dans les locaux de la société LPG Finances industries, et ne s'est rendu au siège social de la société requérante que dix jours en deux ans.

33 L'examen des fichiers informatiques de ce dernier a révélé que les opérations courantes de gestion de la SOCIETE PRINTING PACK BV y étaient effectuées et que cette dernière utilisait les locaux de la société LPG Finances industries à partir desquels elle exerçait son activité d'exploitation des brevets de M. G.. La société avait donc effectivement un établissement stable en France.

34 Cet établissement présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possible, de manière autonome, la réalisation des prestations litigieuses. Ainsi, l'établissement en France peut être considéré, par dérogation au critère prioritaire du siège, comme lieu des prestations de services d'un assujetti.

35 (Voir décisions du CE du 17 juillet 1997, *aff. 190/95, 6e ch., ARO Lease BV : RJF 1997, n° 999* et du 7 mai 1998, *aff. 390/96, 5e ch., Lease Plan Luxembourg SA : RJF 1998, n° 892*)

36 Il vous incombera donc de prendre position sur l'argumentation tirée de l'irrationalité du rattachement à l'établissement stable plutôt qu'au siège, dès lors que la taxe a déjà été acquittée par le preneur sur le fondement de l'article 283 du code général des impôts.

37 Ce rattachement à l'établissement stable, le lieu réel à partir duquel sont réalisées les prestations n'est pas irrationnel au motif que les prestations litigieuses sont en tout état de cause imposables en France, soit sur le fondement de l'article 259 du code général des impôts en cas de rattachement à l'établissement stable, soit sur le fondement de l'article 259 B en cas de rattachement au siège. La détermination du point de rattachement permet de désigner le redevable légal de la taxe, qui diffère selon que le prestataire est établi ou non en France.

38 Le rattachement au siège ne serait pas plus rationnel.

39 Il n'y a pas de conflit avec les Pays-Bas car la prestation reste imposable en France en cas de rattachement au siège (article 259 B). (Voir en ce sens CAA de Lyon, 7 mai 2013, n° 11LY01910, Sté



Locaboat Management Services)

40

Le principe de neutralité, invoqué par la requérante, ne fait pas obstacle à ce que l'administration soumette les redevances d'exploitation de brevets versées par la SA LPG Systems à la société Printing Pack BV à la taxe sur la valeur ajoutée française sur le fondement des dispositions de l'article 259 du code général des impôts et établisse les rappels correspondants au nom de la société Printing Pack BV, laquelle en était légalement redevable en application du 1 de l'article 283 du même code, alors que cette taxe avait dans les faits déjà été versée, à tort, au Trésor par la SA LPG Systems sur le fondement de l'article 259 B dudit code et dans le cadre du mécanisme d'autoliquidation prévu par le 2 de l'article 283 de ce code.

41

S'il a été jugé que lorsqu'une TVA a été autoliquidée à tort sur une importation alors qu'elle devait être payée entre les mains du douanier, un État membre ne pouvait pas redresser la TVA en douane, sauf à générer une double taxation contraire au principe de neutralité (CJUE, 6e ch., 17 juill. 2014, aff. C-272/13, Equoland : *Dr. fisc. 2014*, n° 43-44, *comm. 593*, note L. Chetcuti et A. Benoît) il s'agissait dans cette espèce du même redevable.

42

L'administration n'a, au sens du premier alinéa de l'article L. 80 A du lpf, procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures établies au nom de la société Printing Pack BV. Cette dernière n'avait ni déclaré ni versé au Trésor de la taxe sur la valeur ajoutée. Elle ne peut donc se prévaloir d'une prise de position formelle de l'administration lors d'un contrôle fiscal de la SA LPG Systems ou de l'autoliquidation de la taxe.

43

M.Aladjidi indiquait, dans ses conclusions sur l'affaire Printing Pack, « *qu'une autoliquidation n'est, en réalité, pas plus une « décision prise par l'administration », au sens de l'art. L. 80 B, que la déclaration d'un contribuable non suivie d'une remise en cause par l'administration* ». Il citait les décisions du *CE du 29 septembre 2003 n° 224058, G. : RJF 2003, n° 1433* et *CE 28 mars 2012 n° 323852, C. : RJF 2012, n° 554*

44

La rectification litigieuse n'a pas généré de double imposition pour le même contribuable.

45

Ainsi, par dérogation au caractère prioritaire du siège comme lieu des prestations de services en vue de la détermination du lieu de leur imposition en France, l'administration était fondée à rattacher les prestations litigieuses à son établissement stable en France et établir les rappels litigieux au nom de la société Printing Pack BV, légalement redevable de la TVA en application du 1 de l'article 283 du code général des impôts.

46 Si vous nous suivez, vous ne pourrez mettre à la charge de l’Etat le versement à la requérante de la somme sollicitée en application de l’article L.761-1 du CJA.

47 Par ces motifs nous concluons au rejet de la requête.