

CONSEIL D'ÉTAT

9 janvier 1981

TAXES, Taxe sur la valeur ajoutée, Champ d'application, Fait générateur, Entités économiques, Mouvements de fonds, Société étrangère, Etablissement en France, Subventions d'exploitation.

Si les subventions d'exploitation reçues par une entreprise sont en règle générale, par application des art. 256 et 269 c. gén. imp., passibles de la taxe sur la valeur ajoutée, en ce qu'elles constituent un complément de recettes s'ajoutant à celles qui proviennent de l'exploitation industrielle ou commerciale proprement dite et en ce que la personne qui les verse ne le fait que parce qu'elle souhaite, de son propre point de vue, voir se poursuivre l'exploitation de l'entreprise qu'elle subventionne à cet effet, cette règle ne peut pas être étendue au cas où il s'agit de mouvements de fonds en provenance du siège et à destination d'un établissement d'une même personne morale (1);

En pareil cas, le fait générateur de l'impôt fait défaut, dès lors qu'il ne s'agit pas de sommes versées par un tiers en contrepartie de services qui lui seraient rendus, que le siège n'a pas un intérêt qui lui soit propre à voir se poursuivre l'exploitation de l'établissement, dont il est en toute hypothèse responsable à l'égard des tiers (2);

Si la loi prévoit l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée, sous certaines conditions, des livraisons à soi-même de certains biens ou marchandises, aucun texte ne soumet à la taxe les services que se rendent les entités économiques, non dotées de la personnalité morale, exploitées directement par la même société (3);

Malgré la dénomination de « subventions d'exploitation » que la société requérante a cru devoir leur donner, les mouvements de fonds dont s'agit n'étaient pas passibles de la taxe sur la valeur ajoutée (4).

Rép. com. et Mise à jour, v° Taxes sur le chiffre d'affaires, par J.J. F., n° 21 s. et 91 s.

Rép. sociétés, v° Sociétés étrangères, n° 62.

(Soc. Timex Corporation.) — ARRÊT

LE CONSEIL D'ÉTAT; — Considérant que la Soc. Timex Corporation, dont le siège est aux Etats-Unis et qui exploite directement, sans avoir créé une filiale, un établissement industriel en France, demande la réduction de la taxe sur la valeur ajoutée à laquelle elle a été assujettie dans la mesure où celle-ci est assise sur les sommes qui, au cours de la période comprise entre le 1^{er} janv. 1968 et le 31 déc. 1971, ont été versées par le siège à l'établissement français; que l'imposition est fondée sur la constatation que l'établissement français, qui était en période de démarrage et ne parvenait pas à équilibrer son exploitation, n'a été en mesure de poursuivre celle-ci que moyennant les concours financiers dont il s'agit, lesquels ont été portés dans ses écritures, notamment dans les bilans qu'il était tenu d'établir pour exprimer les résultats d'ensemble de l'activité exercée en France par la société, à un poste « subventions d'exploitation »; — Considérant qu'aux termes de l'art. 256 c. gén. imp., dans sa rédaction applicable pendant les années d'imposition : « 1. Les affaires faites en France au sens des art. 258 et 259 sont passibles de la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles relèvent d'une activité de nature industrielle ou commerciale, quels qu'en soient les buts ou les résultats. — 2. Cette taxe s'applique, quels que soient le statut juridique des personnes qui interviennent dans la réalisation des opérations imposables ou leur situation au regard de tous autres impôts... »;

qu'aux termes de l'art. 269 : « le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué : ... g) pour toutes les autres opérations, par l'encaissement du prix ou de la rémunération »; — Considérant que, si les subventions d'exploitation reçues par une entreprise sont en règle générale, par application des textes ci-dessus rappelés, passibles de la taxe sur la valeur ajoutée, en ce qu'elles constituent un complément de recettes s'ajoutant à celles qui proviennent de l'exploitation industrielle ou commerciale proprement dite et en ce que la personne qui les verse ne le fait que parce qu'elle souhaite, de son propre point de vue, voir se poursuivre l'exploitation de l'entreprise qu'elle subventionne à cet effet, cette règle ne peut pas être étendue au cas où il s'agit, comme dans la présente espèce, de mouvements de fonds en provenance du siège et à destination d'un établissement d'une même personne morale; qu'en pareil cas, le fait générateur de l'impôt fait défaut dès lors qu'il ne s'agit pas de sommes versées par un tiers en contrepartie de services qui lui seraient rendus, que le siège n'a pas un intérêt qui lui soit propre à voir se poursuivre l'exploitation de l'établissement, dont il est en toute hypothèse responsable à l'égard des tiers, et qu'enfin, si la loi prévoit l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée, sous certaines conditions, des livraisons à soi-même de certains biens ou marchandises, aucun texte ne soumet à la taxe les services que se rendent les entités économiques, non dotées de la personnalité morale, exploitées directement par la même société; que si, pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, les prescriptions de l'art. 209.I, des art. 218 et s. ainsi que de l'art. 57 c. gén. imp. obligent une société étrangère exerçant une activité en France à tenir une comptabilité et établir des bilans retraçant toutes les opérations faites en France et elles seules et à prendre en compte pour leur valeur réelle les éléments d'actif qui, sans cesser d'appartenir à la société, sont transférés de l'étranger en France ou inversement, il ne s'ensuit pas que ces transferts puissent être regardés comme correspondant à la réalisation d'affaires au sens de l'art. 256 précité, alors que, sous réserve du régime des importations ou des exportations, ils ne peuvent constituer que des apports ou des prélèvements; — Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, malgré la dénomination de « subventions d'exploitation » que la société requérante a cru devoir leur donner, les mouvements de fonds dont il s'agit n'étaient pas passibles de la taxe sur la valeur ajoutée; que la Soc. Timex Corporation est dès lors fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Besançon a rejeté sa demande tendant à ce que fussent réduits de 3 111 266 F les droits et pénalités mis à sa charge;

Art. 1^{er}. — Le jugement du tribunal administratif de Besançon en date du 28 sept. 1977 est annulé.

Art. 2. — Les droits de taxe sur la valeur ajoutée auxquels la Soc. Timex Corporation a été assujettie pour la période du 1^{er} janv. 1968 au 31 déc. 1971 sont réduits de 3 111 266 F. La réduction correspondante est accordée en ce qui concerne les pénalités dont ces droits ont été assortis.

Du 9 janv. 1981. — Cons. d'Et., 7^e, 8^e et 9^e s.-sect. réun. — MM. Lasry, pr. — Bérard, rap. — Verny, comm. du Gouv. — Martin-Martinière, av.

NOTE

(1 à 4) I. — La Soc. Timex Corporation, de droit américain, a son siège social dans l'Etat de Delaware. Fondée au XIX^e siècle, elle est spécialisée dans la fabrication de mécanismes de précision et, notamment, dans la plus importante de son activité, dans la fabrication de l'horlogerie.

Depuis 1947, elle a étendu son activité à l'Europe en implantant des usines de production, en Ecosse d'abord, en 1947, en Angleterre ensuite, en Allemagne fédérale puis à Besançon, en 1962.

Il s'agissait de vendre surtout des montres de bas de gamme par un circuit autre que le circuit horloger traditionnel, en ayant recours aux bureaux de tabac, aux grandes surfaces.

Ce développement s'est effectué selon le principe dit de la « production intégrée », c'est-à-dire que chaque usine de production (manufacturing) se trouve chargée de l'exécution de la gamme totale de certains modèles de pièces et éléments constitutifs de la fabrication des montres ou autres parties d'horlogerie pour l'ensemble de la production mondiale.

Il résulte de ce fait un échange constant d'éléments fabriqués entre les départements de production implantés aux Etats-Unis et en Europe, chaque unité ne retenant de ses propres fabrications que celles utiles à une mise en œuvre pour le montage des montres distribués dans le pays où est implantée l'unité de production et tous les pays limitrophes.

Ainsi l'usine de Besançon, chargée de la fabrication d'une partie des petites pièces détachées du mouvement en ce qui concerne le mécanisme interne des montres, utilise une très petite partie de sa fabrication pour ses besoins et exporte l'essentiel vers les autres unités de production de la société.

Le siège social aux Etats-Unis a été appelé à mettre à la disposition de son département de Besançon des sommes qualifiées par la société de « subventions » et destinées principalement à couvrir les charges d'investissement entraînées par l'implantation de l'unité de production de Besançon pour son activité de fabrication. En 1969, pour satisfaire aux exigences de vérification, l'usine de Besançon a établi pour les exercices des années 1968 à 1971 des tableaux de déclaration fiscale conformes au plan comptable français :

Ces deux tableaux ont fait apparaître sous l'intitulé 2051 tableau n° 2 compte d'exploitation générale ligne 46 « subventions d'exploitations reçues » les sommes suivantes :

1968 :	7 945 000 F
1969 :	5 650 307 F
1970 :	3 010 236 F
1971 :	87 322 F

Le vérificateur a entendu soumettre ces sommes à la T.V.A. en les considérant comme des compléments de recettes destinés à financer une partie des charges de la succursale française. Il les a assujetties à l'impôt pour un montant de 3 111 226 F plus les pénalités. Il a invoqué à ce titre l'art. 256 c. gén. imp.

La Soc. Timex a présenté une réclamation au Directeur régional des impôts qui l'a rejetée le 15 janv. 1974. Le litige fut porté devant le tribunal administratif de Besançon. La Soc. Timex soutint que les opérations litigieuses s'analysaient en des virements de compte à compte au sein d'une seule et même entreprise et qu'en l'absence d'encaissements de la nature de ceux qui interviennent à l'occasion des relations entre clients et vendeurs ou prestataires de services, les sommes dont s'agit ne sauraient être regardées comme des recettes commerciales au sens des dispositions de l'art. 256 c. gén. imp.

Par un jugement en date du 28 sept. 1977, le tribunal administratif a estimé que les sommes en provenance des Etats-Unis étaient destinées à couvrir certains frais engagés par l'établissement français considéré comme une entreprise autonome et qu'elles devaient en conséquence être assujetties à la T.V.A., faute de figurer parmi les exonérations expresses. Il a donc rejeté la requête.

La Soc. Timex a formé un recours devant le Conseil d'Etat. La Haute assemblée, par un arrêt du 9 janv. 1981 rendu en formation « plénière fiscale » c'est-à-dire par les trois sous-sections fiscales réunies, a annulé le jugement du tribunal administratif et a accordé à la société la décharge des impositions litigieuses et des pénalités.

Elle a estimé que le siège social et sa ou ses succursales formaient une seule entité juridique, puisqu'il s'agit de mouvements de fonds en provenance du siège et à destination d'un établissement d'une même personne morale ; en pareil cas, le fait générateur de l'impôt fait défaut dès lors qu'il ne s'agit pas de sommes versées par un tiers en contrepartie de services qui lui seraient

rendus. Le Conseil d'Etat considère qu'il ne s'ensuit pas que ces transferts puissent être regardés comme correspondant à la réalisation d'affaires au sens de l'art. 256.

Nous démontrerons successivement que les transferts de fonds ne constituent pas une « affaire », puis qu'il ne s'agit pas d'une « opération avec soi-même ».

II. — Ce n'est pas une « affaire ».

Le Conseil d'Etat fait en matière de T.V.A. la même distinction qu'il a faite naguère en matière d'impôts directs entre la filiale et la succursale ou, d'une façon générale, l'établissement non doté de la personnalité morale.

La T.V.A. étant un impôt indirect sur le chiffre d'affaires, la Haute assemblée rappelle que si elle est due sur les « affaires » que réalise la société et la filiale, les relations entre le siège et l'établissement ne constituent pas des « affaires » alors même que le siège et l'établissement sont situés l'un en France et l'autre à l'étranger (A).

Toutefois, pour dégager une telle solution, le Conseil d'Etat n'a pas vraiment justifié sa décision. L'arrêt suggère cependant des critères de l'affaire imposable à la T.V.A. que l'on s'efforcera de préciser (B).

A. — Les relations entre le siège et l'établissement ne constituent pas des « affaires ».

Il est rare que, pour l'application du droit fiscal interne, on ait à confronter la situation de la filiale et celle de la succursale. La distinction s'opère tout naturellement : d'une part, la filiale est une personne morale distincte avec son propre chiffre d'affaires et son propre bénéfice ; d'autre part, l'établissement n'a pas d'existence juridique ou fiscale distincte, son bénéfice ou son chiffre d'affaires se confondent avec ceux de l'entreprise dont ils dépendent.

En revanche, le principe de territorialité de l'impôt a pour effet de faire renaitre le problème lorsque l'établissement et le siège sont situés sur deux territoires distincts. Doit-on alors traiter l'établissement comme une filiale ? C'est la solution qui prévaut pour la réglementation des relations financières avec l'étranger (art. 1^{er} de l'arrêté du 9 août 1973 modifié), mais tel n'est pas le cas en matière fiscale.

Le Conseil d'Etat le rappelle ici (1) en se fondant sur deux motifs (2).

1) Distinction de la filiale et de l'établissement.

a) C'est d'abord en matière d'impôts directs et au sujet des sociétés françaises ayant des filiales et des établissements à l'étranger que le Conseil d'Etat a établi la distinction.

Les pertes résultant, pour la société française, de l'impossibilité de récupérer les fonds qu'elle a envoyés à ses succursales à l'étranger ou de recouvrer le prix des marchandises expédiées à la succursale étrangère ne sont pas déductibles du bénéfice imposable en France (Cons. d'El. 14 juin 1974, req. 80624, Dupont 1974, n° 17293, p. 353 ; *Rec. Cons. d'El.*, p. 339 ; 20 nov. 1974, req. 85191. *Rev. jur. fisc.* 1975, n° 10, p. 21). En revanche les pertes sur titres de participation au capital de la filiale étrangère et les avances à fonds perdus à la filiale étrangère constituent des charges déductibles du bénéfice imposable en France (Cons. d'El. 20 nov. 1971, préc.).

La raison en est que la succursale étrangère est une entreprise exploitée hors de France par la société française (Tixier, Gest et Kerogues, *Droit fiscal international*, n° 153 et s.), tandis que la filiale est une société entièrement distincte avec laquelle les relations commerciales et financières sont rattachables au siège de la société mère française.

b) En sens inverse, en matière de T.V.A., les relations d'une société étrangère sont traitées différemment suivant qu'elles concernent une filiale ou une succursale française. L'aide que la société étrangère apporte à une filiale ou une société affiliée sous forme de subvention d'exploitation ou de fonctionnement constitue pour la société française une recette accessoire assujettie à la T.V.A. (Cons. d'El. 7 mai 1980, req. 13493, *Rev. jur. fisc.* n° 585, p. 313 ; 25 juill. 1980, req. 11169, *Rev. jur. fisc.* n° 774, p. 407).

Au contraire, l'aide consentie par la société étrangère à son établissement français constitue un simple transfert de fonds et non une subvention. Peu importe que la société étrangère tienne, comme elle y est obligée, une comptabilité distincte pour l'établissement français qui enregistre les éléments d'actif affectés à cet établissement et les transferts relatifs à ces éléments.

Telle est la solution donnée par l'arrêt rapporté qui précise, conformément aux principes traditionnels, que le juge, tenu de donner leur exacte qualification légale aux faits et actes litigieux, ne peut pas s'arrêter à la dénomination que les parties, et notamment le contribuable, auraient proposée.

2) Motifs de la distinction.

Pour justifier la solution donnée, le Conseil d'Etat avance deux séries de motifs d'inégale portée.

a) Il relève, tout d'abord, que « le fait générateur de l'impôt fait défaut » puisqu'il n'y a pas eu encaissement de prix. L'encaissement suppose que des sommes d'argent soient versées par un tiers à la caisse ou à la banque du redevable. Tel n'est pas le cas lorsqu'il s'agit de simples « mouvements de fonds en provenance du siège et à destination d'un établissement d'une même personne morale ».

La solution n'était pas douteuse : un virement d'un compte de trésorerie à un autre n'est pas un encaissement, les sommes virées étant déjà « en caisse ». La notion d'encaissement suppose qu'une somme d'argent liquide soit mise à la disposition d'une personne par une autre, c'est-à-dire une relation entre deux personnes juridiques distinctes.

Même si le transfert a lieu entre la France et l'étranger, les liquidités transférées ne cessent pas d'appartenir à la même personne et il n'y a ni encaissement ni décaissement. Le Conseil d'Etat aurait pu s'en tenir là : pas d'encaissement, pas de fait générateur de l'impôt.

Mais encore aurait-il fallu justifier qu'on se trouve dans une hypothèse où l'encaissement est le fait générateur de la T.V.A., ce qui n'est plus jamais le cas depuis le 1^{er} janv. 1979 (art. 269-1 c. gén. imp.) et ne concernait, avant cette date, que les opérations autres que les achats, ventes, livraisons, travaux immobiliers, livraisons à soi-même, etc. c'est-à-dire les prestations de services (art. 269-1 (g) ancien).

b) Paradoxalement, le Conseil d'Etat ne tente pas d'établir qu'on serait en présence d'une prestation de services. Au contraire, il déclare expressément que les sommes versées ne sont pas la « contrepartie de services qui seraient rendus » à l'auteur du versement. Ce faisant, le Conseil d'Etat déborde la simple analyse du fait générateur. Par un étrange détour, il prend implicitement parti sur l'existence même de l'opération : c'est parce qu'il n'y a pas de prestation de service que les sommes versées ne sont pas un prix.

Le raisonnement a de quoi surprendre : pourquoi nous entretenir du fait générateur en matière de prestation de services s'il n'y a pas de prestation de services ? Quelle est alors la véritable motivation de l'arrêt ?

On la lit un peu plus loin : « aucun texte ne soumet à la taxe les services que se rendent les entités économiques, non dotées de la personnalité morale, exploitées directement par la même société ».

Cette formule se suffit à elle-même. Elle rend inutile toute dissertation sur le fait générateur de l'impôt : il n'y a pas d'opération imposable. Cette argumentation était si simple qu'on aurait pu en faire le considérant essentiel de l'arrêt. Si aucun texte ne soumet de tels services à la taxe, il en est notamment ainsi pour l'art. 256 c. gén. imp. Ne constituent donc pas des « affaires » au sens de ce texte les services que se rendent les entités économiques, non dotées de la personnalité morale, exploitées directement par la même société.

Encore faut-il justifier ce principe. L'embarras du Conseil d'Etat donne à penser que l'explication n'est pas aussi simple qu'on aurait pu le croire.

B. — La notion d'« affaire ».

La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt indirect sur le chiffre d'affaires. Ce n'est que par le jeu des déductions de la taxe

acquittée en amont qu'elle justifie, imparfaitement, sa dénomination et son rôle économique d'impôt sur la consommation.

La taxe sur la valeur ajoutée frappe donc les échanges au sens économique du terme (Tixier et Gest, *Droit fiscal*, L.G.D.J., 2^e éd., p. 435).

Pour traduire cette notion économique en termes juridiques on a suggéré, en doctrine, que « l'existence d'une affaire suppose celle de deux personnes juridiques distinctes » (Philippe, *La taxe sur la valeur ajoutée*, p. 52 ; Guinard, *L'affaire imposable à la T.V.A.*, p. 29).

Cependant, l'exemple des droits étrangers montre que l'on peut traiter comme des assujettis distincts les différentes entreprises appartenant à une même personne juridique (Derouin, *La taxe sur la valeur ajoutée dans la Communauté économique européenne*, n° 151, p. 111).

Ne pouvait-on considérer comme des « affaires » les échanges entre les entités économiques distinctes que sont le siège et les différents établissements d'une société ? N'est-il pas contraire au réalisme et à l'autonomie du droit fiscal de s'en tenir à la fiction de la personnalité juridique ?

L'arrêt rapporté opte résolument pour une analyse juridique fondée sur l'unité de la personne juridique (1), sans suggérer toutefois d'explication. On tentera donc d'en proposer une (2).

1) Notion d'affaire et personnalité juridique.

Le Conseil d'Etat reconnaît qu'un établissement industriel et spécialement l'établissement stable en France d'une société étrangère constitue une « entité économique » qui est susceptible de rendre des services aux autres entités économiques, siège ou autre établissement, exploités par la même société.

Mais il refuse d'y voir des affaires soumises à la taxe dès lors que ces entités économiques ne sont pas dotées de la personnalité morale.

Il confirme ainsi la réponse ministérielle donnée à M. Lauriol (n° 17054 du 7 juin 1979, *J.O. déb. Ass. nat.* 20 oct. 1979) : « dès lors qu'une entreprise étrangère et sa succursale française constituent une même entité juridique, les prestations de services qu'elles se rendent réciproquement n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et, par suite, ne sont pas imposables à cette taxe, sous réserve que la succursale française ne se comporte pas, en fait, comme un établissement indépendant vis-à-vis de l'entreprise étrangère ».

Le Conseil d'Etat ne reprend pas la réserve précitée qui remet en cause le principe posé par le ministre et que rien ne justifie.

Pour la Haute assemblée, ce n'est pas une simple pétition de principe. Le Conseil d'Etat multiplie les arguments en faveur de l'unité de la personne juridique.

Il souligne à plusieurs reprises l'unité de son patrimoine. Unité interne tout d'abord : les mouvements de fonds entre le siège et l'établissement de la même personne morale ne font apparaître aucune recette ; les éléments d'actif transférés de l'étranger en France ou inversement ne cessent pas d'appartenir à la société ; la tenue d'un bilan séparé pour les opérations faites en France ne change nullement les données du problème. Unité externe ensuite : seules les sommes versées par des tiers peuvent être des recettes, la société est responsable à l'égard des tiers sur l'ensemble de ses biens, ceux de l'établissement comme ceux du siège.

Le Conseil d'Etat souligne encore l'unité d'objet de la personne morale : « le siège n'a pas un intérêt propre à voir se poursuivre l'exploitation de l'établissement ». C'est reprendre la parabole de *messer gaster*.

La personne juridique paraît ainsi singulièrement réelle. Le Conseil d'Etat ne s'en tient pas à la fiction juridique, mais montre qu'à ses yeux la personnalité juridique correspond à une réalité lorsqu'il la prend en considération.

Cela paraît de nature à permettre de considérer comme des « personnes » au regard de la T.V.A. des sociétés en participation (Cons. d'Et. 25 juill. 1980, req. 9719, *Rev. jur. fisc.*, n° 769, p. 405) voire des associations sans but lucratif ni personnalité morale mais ayant un intérêt propre et un patrimoine distinct, comme l'a fait naguère la jurisprudence anglaise (*Carlton Lodge Club v. Customs & Excise Commissioners*, QBD 9 oct. 1974, STC 1974.507).

En revanche, on doit certainement exclure les simples indivisions ou les communautés de biens entre époux.

Mais pourquoi la notion d'affaire implique-t-elle l'existence de personnes juridiques — ou du moins fiscales — distinctes ?

2) Notion d'affaire et exécution d'une obligation.

On a vu que le Conseil d'Etat, plutôt que de donner une définition de l'« affaire », a entrepris une démonstration laborieuse et finalement inutile du fait générateur. Il aurait tout aussi bien pu se livrer au même exercice sur l'assiette de la taxe et, après avoir visé l'art. 266-1-h ancien c. gén. imp., conclure qu'il n'y avait pas de rémunération reçue ou de profits réalisés à l'occasion d'opérations taxables. Ces vains exercices l'ont conduit à cette déclaration purement négative : « aucun texte ne soumet à la taxe... » les opérations internes à une personne juridique.

Pourquoi en est-il ainsi ? Pourquoi l'unité du patrimoine et l'unité d'objet d'une personne juridique — ou fiscale — excluent-elles la notion d'« affaire » ou, depuis la réforme réalisée par la loi du 29 déc. 1978, la notion d'« opération » (art. 256-III) ?

Le droit positif français ne fournit pas de réponse précise. Les directives communautaires pas davantage, pas plus que la plupart des législations étrangères qui donnent des définitions négatives de la prestation de services (*La T.V.A. dans la C.E.E., op. cit.*, nos 80 et s., p. 68 s.).

En revanche, on peut s'inspirer de la définition donnée en droit italien : « constituent des prestations de services les prestations ... découlant ... d'obligations de faire, de ne pas faire et de permettre » (*La T.V.A. dans la C.E.E., op. cit.*, n° 84, p. 71 ; *Vocabulaire T.V.A.*, Doc. IX/664/78, p. 65).

Comme par ailleurs, la livraison d'un bien meuble corporel est l'exécution d'une obligation de donner un tel bien, l'« affaire » ou l'« opération » est donc l'exécution d'une obligation de donner, de faire ou de ne pas faire.

Si l'on se souvient que l'obligation est un droit personnel, c'est-à-dire un lien entre deux personnes, le débiteur et le créancier, alors on aura vu pourquoi l'affaire ou l'opération suppose l'existence de deux personnes et pourquoi « aucun texte ne soumet à la taxe les services que se rendent les entités économiques non dotées de la personnalité morale, exploitées directement par la même société ».

D'une façon générale, pour déterminer si un événement quelconque peut donner lieu à imposition à la T.V.A., on devra donc rechercher s'il constitue l'exécution d'une obligation de donner, de faire ou de ne pas faire.

Il reste cependant à préciser pourquoi ces services internes ne constituent pas une de ces opérations avec soi-même que la loi assujettit à la T.V.A. en vertu d'une disposition expresse.

III. — Ce n'est pas une opération avec soi-même.

Pour imposer les services que l'établissement français aurait rendus au siège de la société étrangère et qui auraient été rémunérés par la « subvention d'exploitation » litigieuse, l'administration avait soutenu et le tribunal administratif avait admis qu'il s'agissait de services de publicité et de promotion destinés à promouvoir l'entreprise en France.

Le Conseil d'Etat a justement écarté cette prétention en se fondant sur des raisons de textes (A). Cette attitude est justifiée par des raisons plus fondamentales encore (B).

A. — Raisons de texte.

Le Conseil d'Etat rappelle que « si la loi prévoit l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée, sous certaines conditions, des livraisons à soi-même de certains biens ou marchandises » il n'en va pas de même pour les prestations de services à soi-même.

On continue en effet, dans le langage fiscal courant, de faire référence à la théorie des livraisons à soi-même qui remonte aux débuts de la taxe à la production et trouve sa source dans un décret du 27 janvier 1937 (D.H. 1938, notes fiscales, p. 3 ; Frenkel, *La genèse de la T.V.A.*, thèse, Paris-II 1976, p. 174 ; Lauré, *La taxe sur la valeur ajoutée*, p. 19). Pendant longtemps, la

notion n'a concerné que les biens corporels ou, plus précisément les « produits extraits ou fabriqués » par un assujetti à la T.V.A. (art. 260-4° ancien c. gén. imp.).

Mais avec l'extension de la T.V.A. au commerce de détail et aux prestations de services, la formule a été étendue. L'art. 257-8° ancien c. gén. imp. visait « les opérations que les redevables réalisent pour leurs besoins ou pour ceux de leurs exploitations », ce qui était fort général et recouvrait tant les livraisons à soi-même de biens que les prestations de services à soi-même. Cependant la liste des opérations avec soi-même était limitée par décret à certaines opérations portant sur des biens, aux travaux immobiliers et aux transports de personnes ou de marchandises (art. 175, annexe II, c. gén. imp.). De plus, ces opérations n'étaient imposées que si elles portaient sur des immobilisations ou si l'absence d'imposition était de nature à entraîner une inégalité dans les conditions de la concurrence (art. 257-8° ancien c. gén. imp. et art. 176, annexe II, du même code).

Quoi qu'il en soit, les opérations de promotion commerciale et de publicité n'étaient pas visées. A défaut, les banques, compagnies d'assurances et établissements financiers, non assujettis à la T.V.A., auraient été redevables de la taxe sur ces services à soi-même, sans pouvoir la récupérer.

Le Conseil d'Etat a donc pu déclarer qu'il en allait à plus forte raison de même pour une entreprise industrielle et commerciale.

Cela est-il toujours vrai depuis le 1^{er} janvier 1979 ?

Le nouvel art. 257-8° du code vise, de façon générale, et conformément aux art. 5 (6 et 7) et 6 (2 et 3) de la sixième directive, l'ensemble des prélèvements, utilisations, affectations de biens ainsi que les prestations de services. Ce même texte renvoie à un décret en Conseil d'Etat qui a été pris le 29 déc. 1979 (D. 1980.70), lequel paraît limiter l'imposition aux prélèvements, utilisations et affectations de biens et, par conséquent, laisser hors du champ d'application de la taxe les autres prestations de services à soi-même.

L'argument de texte retenu en l'espèce par le Conseil d'Etat serait donc toujours valable.

B. — Raisons de fond.

Outre l'argument de texte, il y a une raison beaucoup plus fondamentale d'exclure l'imposition de la « subvention d'exploitation » au titre des opérations avec soi-même.

Par définition, l'opération avec soi-même — qu'il s'agisse d'une livraison à soi-même ou d'un service à soi-même — est sans contrepartie. On peut fabriquer ou transporter un bien pour ses propres besoins ; on ne peut pas se payer un prix à soi-même. En conséquence, l'assiette de la taxe ne peut être qu'un prix de revient ou un prix du marché pour des biens et services similaires (art. 266-1-C c. gén. imp.), non le montant d'une rémunération inexistante. De même, le fait générateur peut être la première utilisation du bien ou du service rendu à soi-même (art. 269-1-b ancien du code), non l'encaissement d'un prix imaginaire.

Il était donc particulièrement absurde de taxer la « subvention d'exploitation » comme rémunération d'un service à soi-même.

Mais il y a plus, le versement de cette somme d'argent par le siège à l'établissement français ne constitue pas une opération sur biens et services au sens de la théorie économique et de la comptabilité nationale. Il s'agit d'un simple flux financier qui assure une répartition des résultats entre le siège et l'établissement. En employant les termes d'« apports » et de « prélèvements », l'arrêt rapporté est susceptible de créer des confusions inutiles, spécialement au regard de la nouvelle rédaction de l'art. 257-8° c. gén. imp.

Il faut espérer que, si le Conseil d'Etat doit connaître, dans le proche avenir, de cas similaires, il motivera son arrêt de façon plus rigoureuse et plus précise.

Gilbert TIXIER,
Professeur de droit fiscal
à l'Université de Paris XII.

Philippe DEROUIN,
Chargé de cours
à l'Université de Lille II,
Chargé d'enseignement
à l'Université de Paris XII.