

34. champ d'application - territorialité - Monaco - territoire fiscal distinct de la France - conséquences en matière de déductions : succursale monégasque d'une société étrangère ayant aussi une succursale en France

1° Si la convention douanière du 18 mai 1963 a instauré un territoire douanier unique franco-monégasque, les dispositions de l'article 15 de la convention fiscale du même jour qui prévoient que les taxes sur le chiffre d'affaires sont appliquées à Monaco sur les mêmes bases et aux mêmes tarifs qu'en France n'ont pas eu pour objet d'instituer un territoire fiscal unique franco-monégasque mais seulement d'assurer l'unification, nécessité par l'union douanière, du régime applicable aux impôts de la sorte de ces deux pays.

2° Ni l'article 15 de la convention fiscale du 18 mai 1963, ni aucun autre article de cette convention ou de la convention précédente du 23 décembre 1951, n'ont abrogé la souveraineté fiscale monégasque en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

3° Il existe un double système d'impositions similaires pour ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires à Monaco et en France dont résultent des taxes monégasques et des taxes françaises régies par des règles appliquées de manière autonome.

4° a) La qualité d'assujetti à Monaco d'une société qui y possède un établissement stable à partir duquel elle exerce une activité bancaire partiellement soumise à la TVA doit être appréciée sur la base de la loi monégasque ; en l'espèce, conformément au Code des taxes sur le chiffre d'affaires.

b) Il résulte des articles 2 et 7 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires qu'une telle société a la qualité d'assujettie à Monaco ; le fait que la même qualité d'assujettie puisse lui être attribuée en France en raison de l'établissement qu'elle y possède est sans influence à cet égard.

c) Pour le calcul du prorata de déduction de l'établissement monégasque, seules les recettes propres à cet établissement sont à retenir.

TI Monaco, 31 octobre 1991, Chase Manhattan Bank NA.

MM. Landwerlin, Prés. — Rosselin, Vice Prés. — Narmino, 1^{er} juge — M^{es} Derouin, Clerissi, Piwnica et Sanita, Av. Attendu que, par l'exploit susvisé la SA de droit américain dénommée « The Chase Manhattan Bank NA » a fait assigner l'Etat et le Directeur des services fiscaux, en remboursement, « in solidum », d'un crédit de TVA de 1 881 638,31 F et de 400 000 F, outre intérêts au taux légal à compter respectivement des 24 avril 1985 et 25 avril 1988, dates des demandes de remboursement initiales de chacune de ces deux sommes, et capitalisation des intérêts ; Attendu que cette demanderesse précise qu'elle a régulièrement exercé son activité bancaire à Monaco par l'intermédiaire d'une succursale qui a opté pour l'assujettissement à la TVA, conformément aux dispositions de l'article 24 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires, mais qui réalisait, en sus de ses activités taxables, diverses opérations exonérées de la TVA, n'ouvrant dès lors pas droit à la déduction, prévue par l'article 33 § 1 du même Code, de ladite taxe ayant antérieurement grevé ses acquisitions de biens ou de services ;

Attendu que, sur la base de ces circonstances et au soutien de sa demande, la société « The Chase Manhattan Bank NA » prétend, pour sa succursale monégasque, à l'application de la règle du prorata prévue en la matière par l'article A 89 § C de l'annexe au Code des taxes sur le chiffre d'affaires, dont les modalités de calcul résultent des dispositions de l'article A 80 du même code, et qui a pour objet de déterminer la fraction qu'un assujetti partiel est autorisé à déduire de la TVA ayant grevé l'ensemble de ses immobilisations, ladite fraction étant égale au montant total de cette taxe affecté d'un pourcentage déduit du rapport existant entre les recettes de l'assujetti soumises à la taxe et l'ensemble de ses recettes ;

Attendu qu'à cet effet, la société « The Chase Manhattan Bank NA » a fourni à l'appui de ses demandes préalables des 24 avril 1985 et 25 avril 1988 des éléments de calcul qu'elle réitère présentement et dont elle soutient, sans contestation adverse, qu'ils sont exacts, pour les périodes considérées, sur la base des recettes de ladite succursale ;

Attendu que, pour s'opposer aux demandes en principal de la société « The Chase Manhattan Bank Na », tirées de la règle susvisée du prorata, l'administration prétend seulement qu'à ces recettes devraient être ajoutées celles d'une autre succursale de la société demanderesse située en France, ce, au motif essentiel que la République Française et la Principauté de Monaco auraient, par leurs conventions bilatérales, institué, en matière de TVA, un territoire fiscal unique, commun à ces Etats ;

Qu'elle précise d'ailleurs, liminairement, que la réclamation originaire de 1 881 638,31 F a été partiellement satisfaite à hauteur d'une somme de 940 819 F, en vertu d'une décision du Directeur des services fiscaux du 29 janvier 1988, ce qu'admet la société « The Chase Manhattan Bank NA » qui demande en outre, à ce propos, par l'exploit susvisé, que ce paiement partiel s'impute d'abord sur les intérêts échus à sa date ;

Attendu que, pour sa défense, l'administration se réfère à un avis exprimé par la Commission consultative mixte instituée par l'article 25 de la Convention fiscale franco-monégasque signée à Paris le 18 mai 1963, qu'elle dit avoir recueilli en raison de ce que les réclamations de la société « The Chase Manhattan Bank NA » poseraient une difficulté d'application des articles 33 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires, et A-80 de son annexe, quant au point de savoir si la qualité d'assujetti pourrait être ou non conférée au titre de sa succursale monégasque à cette demanderesse, détentrice également d'une succursale en France, cette difficulté devant être résolue, selon

l'administration par référence aux règles de territorialité déduites de la convention franco-monégasque précitée ; Qu'à l'effet de la règle du prorata, l'administration affirme en définitive, sur la base de cet avis, que les entreprises qui possèdent plusieurs établissements non dotés de la personnalité juridique doivent appliquer un pourcentage de déduction unique déterminé à partir du montant total des recettes perçues par l'ensemble des établissements, et que le fait que des banques qui possèdent un établissement en France et à Monaco, souscrivent une déclaration distincte pour leur établissement monégasque ne saurait constituer un obstacle à l'application d'un pourcentage unique ; Attendu que l'administration prétend tirer ce principe de l'article 15 de la Convention susvisée qui dispose : « les taxes sur le chiffre d'affaires et les taxes de remplacement sont appliquées dans la Principauté de Monaco sur les mêmes bases et aux mêmes tarifs qu'en France », ainsi que de la convention douanière unissant la Principauté de Monaco et la France, dont elle déduit l'existence d'un territoire franco monégasque unique en matière de TVA, puisque ces deux pays ont entendu assurer les conditions d'une libre circulation entre eux des biens et des services ; Qu'elle estime que les règles monégasques de territorialité en cette matière, énoncées au 1^{er} chapitre, section I, B du premier titre du Code des taxes sur le chiffre d'affaires caractérisent également une telle unité de territoire et, en particulier, les termes précis des articles 6, 8, 9 et 10 dudit Code, tout comme d'ailleurs, ceux des articles 25, 58 et 60 subséquents ;

Attendu que, réfutant les arguments de texte ainsi opposés par l'administration, par le fait qu'ils se bornent en substance à traduire l'idée qu'en matière de TVA la France n'est pas considérée comme un territoire d'exportation pour la Principauté, ce qu'elle estime sans portée en l'espèce, la société « The Chase Manhattan Bank NA » soutient à l'inverse, sur la base notamment des dispositions de l'article 7 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires, qu'elle compare aux dispositions analogues de l'article 259 du CGI français pour en déduire une localisation distincte du lieu d'imposition d'un assujetti à la taxe, selon qu'il est établi à Monaco ou en France, que, si ces deux pays ont adopté des règles similaires en la matière, ils n'en conservent pas moins, chacun, leur souveraineté fiscale propre, puisqu'aussi bien deux impositions distinctes sont respectivement perçues dans chacun d'eux selon des règles autonomes et par des organes de recouvrement différents, pour être ensuite partagées conformément aux dispositions de l'article 17 de la Convention fiscale précitée ;

Que la société demanderesse, qui conteste ainsi l'existence prétendue d'un territoire fiscal unique entre la Principauté de Monaco et la République française quant à la TVA, ce qui priverait la défense de l'administration du seul fondement qui lui est prêté par celle-ci, rappelle en outre que l'on ne saurait confondre sa qualité d'assujettie à la TVA monégasque, à raison des activités de sa succursale monégasque, et la qualité d'assujettie à la TVA française qu'elle pourrait par ailleurs revêtir du fait de sa succursale française ; qu'ainsi serait commandée une application différenciée des règles de liquidation de la taxe en vigueur dans chacun des pays considérés, et, partant, de celles régissant l'ouverture du droit à déduction invoqué en l'espèce, qu'elle considère comme exclusivement localisé à Monaco, ce qui devrait nécessairement conduire à l'exclusion du pourcentage unique invoqué par l'administration ; Attendu, sur ce, qu'ainsi qu'en a convenu l'Etat, le présent litige requiert au premier chef que soit appréciée la qualité d'assujettie revendiquée par la société « The Chase Manhattan Bank NA » pour sa succursale de Monaco ; qu'il convient de procéder à l'examen de cette qualité sur la base de la loi fiscale monégasque pouvant seule être appliquée en l'occurrence par le Tribunal, qu'elle soit de source interne ou conventionnelle ;

Attendu qu'aux termes de l'article 2 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires la qualité d'assujetti suppose seulement l'accomplissement indépendant d'opérations de nature économique relevant du champ d'application de la TVA ;

Que, par ailleurs, s'agissant, comme en l'espèce, des prestataires de services, et en vertu des dispositions de l'article 7 du même Code, ceux-ci sont imposables à Monaco au titre de cette taxe, lorsqu'ils ont dans la Principauté un établissement stable à partir duquel les services sont rendus, ce qui correspond, notamment, au cas de tout centre d'activité bancaire doté d'une organisation matérielle et où s'effectuent régulièrement des opérations imposables ;

Attendu qu'il s'induit manifestement de l'application de ces dispositions au cas de l'espèce, sans qu'il y ait lieu de se référer en outre, pour les interpréter, à la convention fiscale franco-monégasque du 18 Mai 1963, qui n'y déroge au demeurant pas, que la société « The Chase Manhattan Bank NA » remplit les conditions requises pour être considérée, ainsi qu'elle le demande, comme une personne assujettie à la TVA monégasque, ce, indépendamment du fait que la même qualité puisse lui être également conférée pour sa succursale française, au titre de la TVA française, par les articles 256 A et 259 du CGI français, ce qu'il n'appartient pas au Tribunal d'apprécier actuellement, s'agissant d'une activité fiscale n'entrant pas dans la compétence des juridictions monégasques de l'impôt ;

Attendu qu'à ce propos il doit être ici rappelé que, si l'ancienne convention franco-monégasque de voisinage et d'assistance administrative mutuelle du 23 décembre 1951, dont les dispositions ont été sur ce point reprises par la convention fiscale précitée du 18 mai 1963 conclue entre la France et la Principauté de Monaco, a eu pour objet d'unifier le régime applicable en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et de droits indirects de ces deux pays, et de pourvoir entre eux à une répartition des recettes en résultant, aucune disposition de ces deux conventions n'a abrogé en cette matière la souveraineté fiscale monégasque conçue comme le pouvoir pour l'Etat d'édicter par ses organes un système complet d'imposition qui présente une autonomie technique et budgétaire propre et soit applicable, à l'exclusion de tout autre sur son territoire ; que l'Etat de Monaco est donc à même d'instituer dans le respect de son ordre constitutionnel interne et des conventions internationales, toutes normes d'exigibilité, d'assiette, de tarif, de recouvrement, de contrôle et de répression, ce dont le Code des taxes sur le chiffre d'affaires, auquel les parties se réfèrent expressément, constitue d'ailleurs l'illustration ;

Attendu que, dès lors, si en matière de taxes indirectes, une certaine continuité territoriale a pu être instaurée, dès 1951 notamment, entre la Principauté de Monaco et la France, en raison de la similitude - imposée par les conventions bilatérales précitées - devant exister entre les règles d'imposition françaises et monégasques, ce, au regard, en particulier de l'union douanière dominant ces règles, ces circonstances ne sauraient être regardées comme caractérisant, au sens strict, et contrairement à ce que prévoit dans son domaine la convention douanière franco-monégasque du 18 mai 1963, une extension juridique du territoire fiscal français au territoire monégasque, où la législation française n'est pas directement applicable ;

Que, de la sorte, comme le soutient à juste titre la société demanderesse un double système d'impositions similaires s'applique en la matière dans la Principauté et en France, dont résultent respectivement des taxes françaises et monégasques régies notamment par des règles de recouvrement et de liquidation qui, quoiqu'analogues, sont appliquées de manière autonome, ainsi d'ailleurs que l'indique en particulier la règle édictée par l'article 7 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires, à juste titre invoqué à ce propos par la demanderesse ;

Qu'il peut être ajouté à cet égard que, contrairement à ce que soutient l'Etat, il ne saurait être tiré des articles 6, 8, 9 et 10 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires l'idée d'un territoire fiscal unique franco-monégasque, né seulement de l'assimilation que ces textes font entre Monaco et la France ;

Qu'en effet, si ces mêmes textes posent en particulier le principe d'une imposition d'ailleurs exclusivement localisée à Monaco, lorsque le lieu d'émission ou de réception des biens ou prestations de service considérés s'emplace indifféremment en France ou à Monaco, la référence similaire qui est ainsi faite à ces deux pays, sans que leurs organes de recouvrement respectifs ne soient pour autant confondus, s'explique par le dessein à juste titre relevé par l'administration - qui en tire toutefois des conséquences erronées - de ne pas introduire de distorsion dans la libre circulation des biens et services sur les territoires de la République Française et de la Principauté de Monaco ;

Que l'union douanière existant entre Monaco et la France explique également le traitement unique d'autre part réservé par ces textes, ainsi que par les articles 25, 59 et 60 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires, à l'ensemble formé par les territoires français et monégasque, par rapport aux pays tiers, puisqu'en matière, notamment, de prestations immatérielles, le cas des prestataires installés hors de France n'y est pas distingué de celui des prestataires installés hors de Monaco, pour autant, toutefois, que les bénéficiaires desdites prestations le soient pour leur part à Monaco, ou s'y trouvent assujettis à la TVA ;

Attendu qu'en définitive la société « The Chase Manhattan Bank NA », qui peut prétendre à la qualité d'assujettie partielle au titre de sa succursale monégasque, est en droit de solliciter comme elle le fait l'application des articles A80 et A89C de l'annexe au Code des taxes sur le chiffre d'affaires, sans qu'il y ait lieu de tenir compte, pour l'application de ces textes, de critères territoriaux autres que ceux qu'ils prévoient ;

Qu'il ne peut être à cet égard soutenu, en effet, que les recettes à prendre en considération pour le calcul prescrit par l'article A80 de l'annexe au Code des taxes sur le chiffre d'affaires auraient à inclure celles d'un établissement de la personne imposable situé hors du territoire fiscal monégasque, ce que la loi ne prévoit pas, observation étant faite que les règles de territorialité d'un impôt telles que celle prévue par l'article 7 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires, ont pour objet de déterminer quelles sont, à raison de leur localisation, les opérations qui sont obligatoirement soumises à cet impôt, et que nulle règle de ce type n'impose en l'occurrence qu'il soit tenu compte de recettes perçues, hors du territoire national, par un établissement distinct de celui considéré ;

Qu'il s'ensuit que la société « The Chase Manhattan Bank NA » dont les éléments de calcul fournis au soutien de sa demande n'ont pas été discutés par l'administration, sauf par la référence devant être ainsi écartée aux recettes de sa succursale française, doit être, par voie de conséquence, déclarée fondée en ses demandes de remboursement des 24 avril 1985 et 25 avril 1988, sans qu'il y ait lieu d'examiner, par suite, les moyens subsidiairement invoqués par cette demanderesse en son assignation, tirés de l'article A-82 de l'Annexe au Code des taxes sur le chiffre d'affaires, relatif aux secteurs d'activité distincts ;

Attendu qu'il convient, dès lors, d'allouer à la société « The Chase Manhattan Bank NA » les sommes principales qu'elle réclame de 1 881 638,31 F et de 400 000 F déduction faite, toutefois, pour la première, de celle de 940 819 F que la demanderesse ne conteste pas avoir reçue de l'Etat, en suite d'une réclamation datée du 8 janvier 1988, et dans un délai raisonnable à compter de celle-ci ;

Attendu qu'au crédit de taxes ainsi reconnu en définitive pour les sommes de 940 819,31 F et de 400 000 F, devront s'ajouter des intérêts moratoires calculés au taux légal en vertu de l'article 1008 du Code civil ;

Attendu que l'administration ne saurait être en effet admise à contester, comme elle le fait par ailleurs en ses conclusions, la légitimité desdits intérêts, puisque l'article précité, d'application générale tant en matière civile que commerciale et administrative, doit également recevoir application de principe en matière fiscale à défaut de dispositions dérogatoires expresses, et particulièrement au cas de l'espèce, dès lors que le remboursement du crédit de TVA, dont le Tribunal reconnaît présentement la réalité comme juridiction de l'impôt, procède d'une obligation de paiement de la somme correspondante incombant dès l'origine à l'administration ;

Attendu que les intérêts moratoires ne peuvent être pour autant dus qu'à compter des mises en demeure exigées en l'occurrence par l'article 1008 précité ;

Attendu que si la société « The Chase Manhattan Bank NA » apparaît, au regard des pièces produites, avoir sollicité le remboursement des sommes réclamées au moyen de demandes formées respectivement les 24 avril 1985 et 25 avril 1988, par voie d'imprimés établis pour l'application des articles A 118 à A 119 de l'annexe au Code des taxes sur le chiffre d'affaires, les demandes ainsi adressées à l'administration, et par nature soumises à justifications, ne

sauraient à elles seules revêtir le caractère d'une réclamation formelle valant sommation de payer ;
Qu'il n'en va pas de même en revanche de la requête formulée le 8 janvier 1988 par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, et adressée au Directeur des services fiscaux pour la somme totale de 1 881 638 F ; que, pour ce qui est de la somme de 400 000 F par ailleurs réclamée, et compte tenu de ce qui précède, seule l'assignation introductive de la présente instance peut valoir sommation à défaut de requête préalable, dont il serait justifié, mettant expressément l'administration en demeure d'opérer le remboursement demandé ;
Attendu qu'il s'ensuit que les intérêts devront être calculés, au taux légal, à compter du 8 janvier 1988 sur la somme de 940 819,31 F et, à compter du 29 mars 1989, sur celle de 400 000 F ;
Attendu qu'en l'état de la date ainsi retenue du point de départ des intérêts de la somme de 940 819,31 F il n'y a dès lors pas lieu d'examiner le chef de demande de la société « The Chase Manhattan Bank NA » tenant à l'imputation, sur des intérêts antérieurs, du paiement partiel fait par l'administration à hauteur de 940 819 F ;
Que, toutefois, la capitalisation des intérêts susvisés doit être en outre ordonnée ainsi qu'il est demandé en application de l'article 1009 du Code civil, mais seulement dans la mesure de l'échéance desdits intérêts à la date de l'assignation par laquelle a été formée la demande judiciaire requise à cet effet par le texte précité ;
Attendu, cependant, que le paiement des sommes ainsi mises à la charge de l'administration ne saurait, comme il est sollicité, être imposé « in solidum » au Directeur des services fiscaux qui apparaît n'avoir été assigné aux côtés de l'Etat, qu'en tant que celui-ci a, lors du présent litige, agi par son intermédiaire ;
Attendu, enfin, que l'Etat qui succombe doit supporter les dépens de l'instance ;
Par ces motifs, le tribunal, statuant contradictoirement ; Condamne l'Etat de Monaco, agissant par l'intermédiaire du Directeur des Services Fiscaux, à payer à la SA de droit américain dénommée « The Chase Manhattan Bank NA » :
- la somme de 940 819,31 F avec intérêts au taux légal à compter du 8 janvier 1988,
- ainsi que celle de 400 000 F avec intérêts au taux légal à compter du 29 mars 1989 ;
Dit que les intérêts au taux légal de la somme de 940 819,31 F échus du 8 Janvier 1988 au 29 mars 1989 sont eux-mêmes devenus productifs d'intérêts au taux légal à compter de cette dernière date ;
Déboute les parties du surplus de leurs demandes.

Observations

Solution **inédite**, émanant du **tribunal de première instance de Monaco** et contraire à la doctrine des services fiscaux, tant monégasques que français, relative aux succursales monégasques d'entreprises - bancaires notamment - françaises ou étrangères. Cette doctrine - telle qu'elle a été exprimée, en particulier, lors d'une réunion des 26 et 27 juin 1986 de la commission paritaire prévue par la convention fiscale - considère que les entreprises qui possèdent des établissements stables non dotés de la personnalité morale en France et à Monaco doivent les soumettre à un régime identique.

S'agissant plus particulièrement des banques, outre l'application d'un prorata unique déterminé à partir de la totalité des recettes réalisées par l'ensemble des établissements, la doctrine impose que le choix d'opter ou non pour le paiement de la TVA soit formulé pour tous ces établissements et ce, bien que la déclaration des opérations réalisées et des droits à déduction nés à Monaco soit faite séparément dans la Principauté.

Le tribunal de première instance de Monaco retient que le pourcentage de déduction doit se calculer sur les recettes de l'établissement situé à Monaco (méthode dite du « prorata territorial » par opposition à la méthode dite du « prorata mondial »).

L'administration a fait appel de cette décision.