

# FISCALITÉ

## L'autonomie du droit fiscal européen



Jean-Jacques  
Cappelaere

Fiscaliste

Par deux arrêts rendus en mars et mai 2006\*, la CJCE vient d'affirmer l'autonomie du droit communautaire issu de la 6<sup>e</sup> directive TVA. Il a paru intéressant d'examiner la portée de ces arrêts en s'interrogeant sur leur articulation avec les règles de principe fixées, en la matière, tant par notre doctrine administrative, que par la jurisprudence du Conseil d'État.

**P**ar deux arrêts rendus en mars et mai 2006\*, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) vient d'affirmer l'autonomie du droit communautaire issu de la 6<sup>e</sup> directive TVA :

– en se référant au seul critère de l'existence économique distincte d'une succursale extraterritoriale pour juger si des prestations ren-

dues à cette dernière par le siège situé dans un autre État membre de l'Union sont susceptibles d'être qualifiées d'opérations entrant dans le champ de la TVA (arrêt *FCE Bank*) ; – en appréhendant d'une manière extensive la définition, par les États membres, des fonds communs de placement dont la gestion est susceptible de bénéficier de l'exonération de TVA prévue par la 6<sup>e</sup> direc-

tive, et en appréciant souverainement la nature des opérations, exonérées de TVA, constitutives de cette gestion (arrêt *Abbey National*). Il a paru intéressant d'examiner la portée de ces arrêts en s'interrogeant sur leur articulation avec les règles de principe fixées, en la matière, tant par notre doctrine administrative, que par la jurisprudence du Conseil d'État.

### Critère de l'existence économique d'une succursale extraterritoriale

#### 1. Problématique de la personnalité fiscale des succursales extraterritoriales

##### Notre droit interne

● **L'impôt sur les sociétés.** Notre régime d'imposition des bénéfices des entreprises est fondé sur le principe de territorialité, consacré par l'article 209 I. du CGI. Ce principe de territorialité consacre l'existence d'établissements extraterritoriaux dont les caractéristiques sont assez voisines de celles des établissements stables au sens des conventions fiscales bilatérales destinées à éviter les doubles impositions. Il peut justi-

fier, tout autant l'affectation géographique d'un résultat global avec, notamment, la répartition des charges communes suivant des clefs appropriées, que l'existence de prestations entre le siège et ses établissements extraterritoriaux ayant pour objet de localiser la matière imposable : cette alternative est consacrée par le comité des affaires fiscales de l'OCDE dans son commentaire des dispositions de l'article 7 de la convention modèle.

● **La TVA.** Aux termes de l'article 9-1 de la 6<sup>e</sup> directive, "le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit

où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue..." : la personnalité fiscale de l'établissement stable est donc consacrée dans le domaine de la TVA, pour ce qui concerne les relations entre une succursale et des parties tierces. S'agissant, en revanche, des relations entre succursales et siège, tant la doctrine (rép. Guéna AN 23 novembre 1987, p. 6423 n° 29039) que la jurisprudence administrative (CE 9 janvier 1981, n° 10145, *Sté Timex Corporation*, CAA Paris 5 octobre 1995, n° 94-429 3<sup>e</sup> ch. *Banque Sudameris*) se conjuguent

\* respectivement le 23 mars 2006 (aff. 210/04 2<sup>e</sup> ch. *FCE Bank plc* : RJF 6/06 n° 806) et le 4 mai 2006 (aff. 169/04, 3<sup>e</sup> ch. *Abbey National* : RJF 7/06 n° 972),

pour considérer que l'absence de personnalité juridique distincte des succursales, fussent-elles extraterritoriales, interdit de qualifier les opérations découlant de ces relations comme entrant dans le champ d'application de la TVA : l'exception résultant de la réponse Lauriol (AN 21 octobre 1979, p. 780 n° 3725), qui réservait le cas dans lequel la succursale française d'une entreprise étrangère se comporterait, en fait, comme un établissement indépendant vis-à-vis de cette entreprise étrangère a donc été abandonnée.

#### Notre droit conventionnel

Dès lors qu'ils sont dénués de personnalité juridique, les établissements stables ne peuvent être considérés comme des résidents d'États contractants liés par une convention fiscale bilatérale ; ils ne peuvent donc bénéficier des taux réduits conventionnels applicables aux revenus passifs qu'ils perçoivent d'États contractants liés par une convention fiscale à leur État d'implantation, ces revenus subissant alors une double imposition, celle de l'État de la source, et celle de l'État d'implantation de l'établissement extraterritorial ; c'est pour lutter contre cette anomalie que le comité des affaires fiscales de l'OCDE s'est prononcé en faveur de l'assimilation des établissements stables à des sujets de droit conventionnel, mais cette prise de position n'a pu, jusqu'à présent, être intégrée dans la convention modèle.

“Pour apprécier l'existence d'une succursale en matière de TVA, la Cour se rapproche de la solution doctrinale française qui découlait de la réponse Lauriol du 21 octobre 1979.”

En pratique, la double imposition est, le plus souvent, évitée, soit parce que les États d'implantation du siège connaissent un régime de droit commun de bénéfice mondial, ce qui permet aux entreprises de ces États de bénéficier à raison des revenus de source étrangère perçus par leurs établissements stables extraterritoriaux, des conventions fiscales bilatérales conclues entre l'État de la source et l'État du siège ; soit parce que les relations triangulaires instaurées entre l'État de la source, l'État d'implantation de l'établissement stable extraterritorial, et l'État du siège, permettent d'appliquer la convention fiscale bilatérale conclue entre l'État de la source et l'État du siège à raison des revenus perçus dans l'État d'implantation de l'établissement stable.

#### 2. Arrêt FCE Bank du 23 mars 2006, rendu par la CJCE

La Cour se réfère à l'article 4 de la 6<sup>e</sup> directive, dont il résulte qu'ont la qualité d'assujetties les personnes qui accomplissent une activité économique “d'une façon indépendante”, et elle rappelle, à cet égard, sa jurisprudence découlant des arrêts Tolsma du 3 mars 1994, et Kennemer Golf du 21 mars 2002, suivant laquelle une prestation n'est taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées.

Elle admet qu'un tel rapport juridique puisse exister entre une société non-résidente et l'une de ses succursales lorsque cette dernière peut être considérée comme autonome, notamment en ce qu'elle supporte le risque économique découlant de son activité : elle conclut que tel n'était pas le cas dans l'espèce FCE Bank, dès lors que la succursale concernée, qui ne disposait pas d'un capital de dotation, ne supportait pas elle-même les risques économiques liés à l'exercice de l'activité d'établissement de crédit.

Ainsi, en n'excluant pas l'existence économique d'une succursale et, par voie de conséquence, sa qualification d'assujettie permettant de conclure à l'existence de prestations avec son siège au sens de l'article 4 de la 6<sup>e</sup> directive, la Cour se rapproche de la solution doctrinale française qui découlait de la réponse Lauriol du 21 octobre 1979. Elle se démarque de la nouvelle doctrine résultant de la réponse Guéna du 23 novembre 1987, ainsi que de la jurisprudence administrative résultant notamment de l'arrêt Banque Sudaméris du 5 octobre 1995, lesquelles se fondent sur l'absence de personnalité juridique distincte de la succursale pour dénier, dans tous les cas de figure, l'existence de prestations, au sens de l'article 4 de la 6<sup>e</sup> directive, entre cette dernière et son siège.

## Définition extensive des fonds communs de placement et appréciation du champ de l'exonération de TVA applicables aux prestations de gestion susceptibles de leur être rendues

### 1. Appréciation de l'exonération de TVA par notre droit interne

L'article 13 B-d-6 de la 6<sup>e</sup> directive exonère de TVA la gestion des fonds communs de placement tels qu'ils sont

définis par les États membres. Transposant cette disposition, l'article 261 C 1<sup>o</sup> f du CGI avait réservé cette exonération aux seuls FCP (fonds communs de placement) et FCC

(fonds communs de créances) tels que définis par notre réglementation nationale, à l'exclusion, par voie de conséquence, des SICAV : l'extension à ces dernières de l'exonération

consentie aux FCP et aux FCC a été réalisée à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2005 par l'article 87 de la loi de finances rectificative pour 2004, lequel a prévu expressément que cette exonération bénéficie à l'ensemble des OPCVM. Notre doctrine administrative (Inst. 13 janvier 1983, 4 K-1-83) a considéré, par ailleurs, que les frais et commissions perçus par les dépositaires des FCP lors des opérations de souscription et de rachat de parts sont exonérés de TVA sur le fondement de l'article 261 C 1<sup>o</sup> f. précité du CGI. Par un arrêt *Sogefonds* du 6 avril 2001, le Conseil d'État a jugé, enfin, que les opérations administratives et comptables indissociables de la gestion des FCP sont exonérées de TVA sur le fondement de l'article 261 C 1<sup>o</sup> f. du CGI alors même qu'elles sont exercées par une personne distincte de la société de gestion en titre.

## 2. Jurisprudence européenne résultant de l'arrêt *Abbey National* du 4 mai 2006 rendu par la CJCE

Prenant appui sur la définition des OPCVM telle que donnée par la directive 85/611, la Cour européenne considère que l'exonération de TVA prévue par l'article 13 B-d-6 de la 6<sup>e</sup> directive au profit de la gestion des fonds communs de placement ne peut viser que les fonds communs de placement au sens générique du terme, c'est-à-dire l'ensemble des OPCVM, qu'ils revêtent la forme contractuelle (les FCP au sens de notre réglementation répondent à cette définition), ou la forme statutaire (nos SICAV).

### Respecter la neutralité fiscale

Cette acception élargie est, selon la Cour européenne, la seule à même de respecter la neutralité fiscale, car il serait incohérent de traiter différemment, au regard de la perception de la TVA, des opérateurs économiques réalisant les mêmes opéra-

“ Il serait incohérent de traiter différemment, au regard de la perception de la TVA, des opérateurs économiques réalisant les mêmes opérations. ”

tions. Cette interprétation valide ainsi l'extension de l'exonération au profit de la gestion de nos SICAV réalisée, à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2005, par l'article 87 de la loi de finances rectificative pour 2004 ; mais elle fait également ressortir la non-conformité de notre réglementation nationale au droit communautaire tel qu'ainsi interprété par la CJCE, pour la période antérieure au 1<sup>er</sup> juillet 2005.

S'agissant, par ailleurs, du contenu des opérations susceptibles d'entrer dans le champ de l'exonération applicable à la gestion des OPCVM, la Cour en fait une appréciation extensive, estimant que sont concernées, non seulement les fonctions de gestion de portefeuille, mais aussi celles d'administration au sens de la directive 85/611 (services juridiques et de gestion comptable, demandes de renseignement des clients, évaluation du portefeuille et détermination de la valeur des parts, répartition des revenus, émission et rachat des parts, dénouement des contrats, enregistrement et conservation des opérations). Elle considère, toutefois, que, pour bénéficier de l'exonération de TVA, les services de gestion administrative et comptable réalisés par un tiers doivent former un ensemble distinct, apprécié de façon globale, qui a pour effet de remplir les fonctions spécifiques et essentielles de la gestion des OPCVM, excluant ainsi les simples prestations matérielles ou techniques telles que, par exemple, la mise à disposition d'un système informatique (cf. : jurisprudence résultant de l'arrêt SDC du 5 juin 1997) : cette interprétation va dans le sens de l'arrêt précité du Conseil d'État *Sogefonds* du 6 avril 2001. En revanche, la Cour exclut du champ de l'exonération applicable à la gestion des OPCVM, les fonctions de dépositaire de ces organismes, telles que définies par la directive 85/611, considérant que ces fonctions ne relèvent pas de la gestion, mais du

contrôle et de la surveillance des dits organismes, et qu'elles ont pour objectif de s'assurer que la gestion des OPCVM est effectuée conformément à la loi : cette solution infirme la doctrine administrative résultant de l'instruction précitée du 13 janvier 1983 qui exonère les frais et commissions perçus par les dépositaires lors des opérations de souscription et de rachat des parts de FCP.

### UNE PRÉOCCUPATION DE RÉALISME ÉCONOMIQUE

Comme on peut le constater, l'autonomie du droit communautaire, réaffirmée dans le domaine de la TVA par la jurisprudence la plus récente de la CJCE, répond à une préoccupation de réalisme économique qui prévaut à chaque fois que cela est possible.

Il en est ainsi lorsqu'il s'agit d'apprécier, au regard de la 6<sup>e</sup> directive TVA, l'existence d'un établissement stable implanté dans un État autre que celui de l'État membre du siège. Tel est également le cas lorsqu'il s'agit de retenir une acception large des fonds communs de placement dont la gestion est exonérée de TVA, sans distinguer suivant qu'ils relèvent de la forme contractuelle (nos FCP), ou statutaire (nos SICAV).

En revanche, il n'a pas semblé possible à la CJCE de faire prévaloir le principe du réalisme économique lorsqu'il s'agit d'apprécier qualitativement les opérations de gestion des OPCVM exonérées de TVA. ■