



Opérations financières intervenant entre le siège et des succursales à l'étranger. Détermination du pourcentage de déduction. Intérêts des «prêts» versés par des succursales. Recettes hors champ d'application de la TVA (oui). Recettes exclues du numérateur et du dénominateur du rapport servant au calcul du prorata (oui)

Les intérêts qu'acquittent les succursales d'une banque dépourvues de la personnalité morale en rémunération des «prêts» que leur accorde le siège (une autre succursale de la même banque) ne constituent pas des sommes versées par un tiers en contrepartie d'une prestation de service. Les intérêts facturés par le siège à ses succursales (par une succursale à une autre succursale) n'ont donc pas le caractère de recettes entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et ne peuvent, par conséquent, figurer ni au numérateur ni au dénominateur du prorata de déduction mentionné à l'article 212 de l'annexe II au Code général des impôts. Le crédit octroyé par le siège à ses succursales établies hors de l'Union européenne (par une succursale à d'autres succursales établies hors de l'Union européenne) n'est pas une opération ouvrant un droit à déduction en application de l'article 271-V-b du même code. Est sans incidence sur la solution du litige la circonstance que la succursale agisse de manière totalement indépendante du siège de l'établissement.

Conseil d'Etat, 29 juin 2001, 9e et 10e sous-sections réunies, Société anonyme Banque Sudameris ; Conseil d'Etat, 29 octobre 2001, 9e et 10e sous-sections réunies, Société anonyme Banco do Brasil.

Le juge de l'impôt et l'Administration se sont depuis longtemps intéressés au régime des opérations bancaires et financières traitées entre un siège (français ou étranger) et ses succursales (étrangères ou françaises) au regard de la taxe sur la valeur ajoutée. En particulier, la question de l'intégration au numérateur du prorata de TVA du siège des intérêts servis en rémunération des «prêts» octroyés à des succursales établies hors de l'Union européenne les opposent depuis longtemps aux établissements de crédit. Ces derniers considèrent que l'article 271-V-b, qui dispose qu'ouvrent droit à déduction les ser-

vices bancaires et financiers exonérés lorsqu'ils sont rendus à des personnes établies en dehors de la Communauté européenne, s'appliquent à ces opérations de crédit «internes».

La doctrine administrative¹ et la jurisprudence se sont toujours montrées hostiles à l'inscription de telles opérations internes au prorata de TVA de l'établissement créancier. Elevant le conflit devant les tribunaux, la banque Sudameris s'est vue par deux fois déboutée de ses droits. La cour administrative d'appel de Paris, par un arrêt du 5 octobre 1995 confirmant un jugement du tribunal administratif de Paris du 2 juin 1993, a considéré que c'est «par une exacte application de la loi fiscale que l'administration a exclu les intérêts perçus par la requérante des termes du rapport servant à déterminer le prorata de déduction et ramené celui-ci, pour l'année 1983, de 33 % à 31 %». Dans une affaire similaire, la succursale française de la société Banco do Brasil a vu la même cour, par un arrêt du 18 janvier 2000, confirmer la réduction de son prorata de TVA opérée par l'administration pour des raisons identiques.

L'attention portée par les établissements de crédit de dimension internationale à ce problème est loin d'être négligeable. En ce qui concerne les opérations de crédit, il revêt, en effet, une acuité particulière à l'heure où l'internationalisation des activités bancaires impose aux établissements financiers de permettre à des succursales toujours plus nombreuses de développer leur présence locale à l'étranger.

Mais le Conseil d'Etat vient de trancher définitivement la question, en se prononçant également en faveur de l'administration. Compte tenu des enjeux économiques et financiers pour les établissements de crédit, il n'était pas inutile, à l'occasion de cette jurisprudence, de s'interroger sur la validité du strict refus opposé depuis vingt ans aux sièges de pouvoir intégrer au numérateur de leur prorata de TVA les opérations réalisées en interne avec leurs succursales situées en dehors de l'Union européenne, et sur les conséquences qu'il faut désormais en tirer.

Alors que certains arguments paraissaient militer en faveur d'une inscription de ces opérations au numérateur du prorata de TVA du siège (I), la jurisprudence et la doctrine administrative s'y opposent toujours fermement (II). Mais il n'est pas certain que la Haute Assemblée ait tiré toutes les conséquences du refus de reconnaître, au regard de la TVA, les opérations de crédit entre un siège et ses succursales (III).

I Éléments militant en faveur d'une inscription au numérateur du prorata de TVA du «chiffre d'affaires» réalisé avec des succursales situées hors de l'Union européenne

1.1 La relative indépendance fiscale de la succursale

Compte tenu des développements que connaît l'activité bancaire au plan international, il n'est pas inutile de s'interroger sur la possibilité de faire figurer, au numérateur du prorata de TVA, les intérêts servis à un siège français par ses succursales étrangères situées en dehors de l'Union européenne (ou encore par un siège situé hors de l'Union européenne à une succursale française) en remboursement d'un emprunt. Ces opérations peuvent-elles ouvrir droit à déduction en application des dispositions de l'article 271-V-b du CGI, alors même qu'il s'agit de transactions opérées au sein d'une seule et même personne morale ?

Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, les succursales sont en effet parfois considérées pour certaines de leurs opérations comme des personnes fiscales distinctes. Même si celles-ci ne sont pas indépendantes, les succursales se voient reconnaître une certaine autonomie fiscale à partir du moment où il s'agit d'établissements stables.

Ainsi, la succursale est généralement reconnue comme un assujéti au sens de l'article 4, paragraphe 1 de la sixième directive. Comme le rappelle fort justement le commissaire du Gouvernement M. Martel dans une espèce de 1995 : «*Cette même succursale peut être reconnue comme un établissement stable d'une banque étrangère au sens de la 8^e directive du Conseil des Communautés européennes (...) relative au remboursement de la TVA*»².

Il en est de même pour l'application de l'article 259-B du CGI. Cet article englobe, dans le champ d'application de la TVA française, certaines prestations rendues à un assujéti à la TVA qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable auquel le service est rendu. Cette solution, comme le fait fort justement remarquer P. Tournès dans un article consacré à l'incidence de la TVA sur le choix entre filiale ou succursale bancaire à l'étranger, «*implique une lecture minimaliste de l'arrêt Timex en considérant que le Conseil d'Etat n'a entendu trancher que le seul régime des subventions qui, en tout état de cause, du fait de la jurisprudence Satam, ne constituent pas des prestations de service et sont donc des opérations placées hors du champ d'application de la TVA*»³.

Ensuite, en matière d'impôt sur les sociétés, le Conseil d'Etat a admis que soit, sous certaines conditions fort restrictives certes, déduite une provision pour dépréciation d'une créance commerciale détenue par une société française sur sa succursale allemande. Dans les conclusions relatives à cette décision, le Commissaire du Gouvernement N. Chahid-Nourai a alors introduit la notion de «personnalité fiscale distincte» de l'établissement stable⁴.

1.2 La reconnaissance des opérations de la succursale avec le siège

Dans le cas précis des établissements bancaires et financiers, les opérations de crédit effectuées avec les succursales s'inscrivent dans le cadre de l'activité commerciale normale : les banques se trouvent vis-à-vis de leurs établissements étrangers dans la même situation que s'il s'agissait de tiers.

Il est de coutume de distinguer, en matière de droit fiscal international, deux types d'approches opposées en ce qui concerne l'analyse des transactions entre une maison-mère et ses succursales étrangères⁵.

Une approche dite de «l'activité commerciale pertinente», en premier lieu, tirant strictement les conséquences fiscales de l'unicité de la personne morale et selon laquelle ne doivent être pris en compte, pour la détermination du résultat fiscal, que les produits ou charges correspondant à des flux réels engendrés ou encourus par l'entreprise vis-à-vis d'un tiers. Dans cette perspective, les flux existant entre la maison-mère et ses succursales ne sont pas pris en compte pour le calcul de l'impôt sur les sociétés et ce quelle que soit la nature des flux en cause (financement de la succursale, déduction des intérêts, prestations de services internes, allocation des actifs, opérations communes, activité d'agent d'affaires, prise en compte du risque de contrepartie, transferts d'actifs, créances douteuses, soultes sur swaps...). Corrélativement, il est procédé à une allocation des résultats de l'entreprise entre les différents intervenants, pour autant que ces résultats correspondent à des transactions effectuées entre l'entreprise et des tiers.

Le droit fiscal international connaît aussi une approche dite de «l'entité fonctionnellement distincte» fondée soit sur des principes territoriaux de droit interne, soit sur le principe conventionnel de l'entité distincte. Elle conduit à traiter les relations existant entre le siège et les succursales de manière identique à des flux entre deux sociétés juridiquement distinctes, compte non tenu de l'unicité de la personne morale. Dans cette optique, les flux intragroupe, quelle que soit leur nature, sont fiscalisés alors même qu'ils ne correspondraient pas à des transactions initiées vis-à-vis de l'extérieur.

Entre ces extrêmes, différentes variantes existent, qui tendent à rapprocher les positions ci-dessus sans toutefois parvenir à une coïncidence acceptable ou à une position médiane fédératrice.

Dès 1984, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE mettait en évidence les inconvénients posés par l'hétérogénéité des approches fiscales nationales sans toutefois proposer de méthodologie adéquate. Dans l'étude intitulée «Prix de transfert et entreprises multinationales, trois études fiscales», le Comité s'est ainsi penché sur l'application de l'article 7 de la convention modèle OCDE aux entreprises multinationales bancaires. Ce qui l'a conduit, notamment, à examiner les deux questions ci-après :

«*Faut-il inclure les versements d'intérêts effectués entre le siège et une succursale dans le calcul des bénéficiaires de cette succursale ?*»

«*Si, pour calculer le bénéfice brut d'un établissement stable, on se fonde sur les intérêts qu'il a réellement perçus, peut-on négliger les dépenses d'intérêts engagées par l'établissement stable et les remplacer par une estimation de sa part dans les intérêts versés par l'entreprise dans son ensemble ?*»⁶.

Rompant avec la relative frilosité des années passées, l'OCDE, dans un rapport de référence sur l'attribution des établissements stables⁷ en date du 31 janvier 2001, prend position en ce qui concerne la méthode à privilégier ; l'hypothèse de travail sera donc l'approche de l'entité fonctionnellement distincte. Aussi, pour la détermination du bénéfice de l'établissement stable, se doit-on de recon-

naître les opérations internes, à condition, cependant, qu'elles soient rattachables à «un événement réel et identifiable (par exemple le transfert physique de stocks, la prestation de services, l'utilisation d'un actif incorporel...)»⁸.

Une fois les opérations entre le siège et sa succursale identifiées et reconnues, la question se pose de leur rémunération. «*La méthode qui doit être privilégiée est celle des transactions comparables, c'est-à-dire que le prix interne doit être fixé par analogie avec le prix existant pour des transactions de même nature avec des tiers.*» Encore faut-il que ces transactions soient identiques ou que «des correctifs suffisamment exacts» puissent être apportés pour gommer les effets des possibles différences. Dans le cas d'une simple opération de crédit, le principal obstacle au recours à la méthode des transactions comparables est celui du risque assumé par le prêteur. «*Seules des rémunérations constatées sur des prêts au titre desquels la banque assume la même responsabilité qu'au titre des opérations intra-groupe peuvent être utilisées comme comparables*»⁹. En dehors de ce problème, la méthode des transactions comparables devrait trouver à s'appliquer aisément.

II Éléments allant à l'encontre d'une inscription au numérateur du prorata de TVA du «chiffre d'affaires» réalisé avec des succursales situées hors de l'Union européenne

Bon nombre d'arguments contraires, développés par le juge de l'impôt et l'administration fiscale, invitent toutefois à refuser l'application de l'article 271-V-b du CGI aux opérations financières réalisées entre un siège français et ses succursales situées hors de l'Union européenne. L'inscription du chiffre d'affaires y afférent au numérateur du pourcentage de déduction devrait donc être écartée.

2.1 L'interprétation large de l'arrêt Timex par l'administration

L'Administration indique qu'il convient d'entendre par personnes domiciliées ou établies en dehors de l'Union européenne, au sens de l'article 271-V-b du CGI, celles qui n'ont dans un Etat membre ni leur siège social, ni le lieu de réalisation de leur activité¹⁰. Une interprétation stricte de cette doctrine conduit ainsi à exclure les intérêts servis au siège par sa succursale étrangère, en l'absence de personnalité morale de cette dernière.

Surtout, la reconnaissance explicite de l'établissement stable, au regard du champ d'application territorial de la TVA (art. 259-B), n'implique pas que les succursales soient distinctes de leur siège pour les autres dispositions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée. Les prestations que se rendent réciproquement une entreprise étrangère et sa succursale française (ou, inversement, une entreprise française et sa succursale étrangère) constituent des opérations internes qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA et ne sont donc pas assujetties à cette taxe.

Dans ses conclusions sur l'arrêt Timex¹¹, le Commissaire du Gouvernement Verny comparait d'ailleurs les rapports de la succursale au siège à ceux de l'entreprise commerciale individuelle avec le chef d'entreprise.

La comparaison se révèle, en effet, pertinente : il y a unicité de la personne juridique (le siège et la succursale

constituent une seule entité juridique) mais, tant en TVA qu'en matière d'impôt sur le revenu, reconnaissance de deux «personnes fiscales». Pour autant, sauf exception, les relations que, le cas échéant, ces deux personnes peuvent «entretenir», ne sont pas reconnues au plan fiscal.

En effet, à l'instar d'un siège et de sa succursale, l'entreprise individuelle est bien astreinte à tenir une comptabilité individualisée et ce n'est que par une fiction juridique qu'on isole son patrimoine aux fins de la fiscalité. Mais pour autant l'unicité de la personnalité juridique n'est pas niée. «*C'est au prix de cette construction, essentielle à notre droit fiscal, que les résultats de l'entreprise (la succursale) peuvent être déterminés sans interférence avec les bénéfices que peut réaliser l'entrepreneur (le siège) à d'autre titre.*» Comme le propose la juridiction administrative en matière de TVA, les opérations entre le particulier et son entreprise ne sont reconnues qu'à de rares exceptions au regard de l'impôt sur le revenu (transferts d'élément d'actif du patrimoine civil dans le patrimoine commercial). Pour le reste, l'essentiel de leurs relations s'analyse en «apports ou prélèvement, qui sont d'ailleurs neutres du point de vue de l'assiette de l'impôt direct en application des dispositions de l'article 38 du code».

Avant même que le Conseil d'Etat ne se prononce sur cette question, l'administration fiscale avait précisé dans une réponse Lauriol du 21 octobre 1979 que «*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 TVA, 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*»¹².

Quelques années plus tard, le Conseil d'Etat durcissait cette interprétation dans une espèce où une succursale française d'une société américaine avait perçu une «subvention d'équilibre» de la part de cette dernière. A cette occasion, la Haute Assemblée a considéré que la succursale n'était pas redevable de la TVA à raison de la subvention reçue au motif que les services que se rendent les entités économiques, non dotées de la personnalité morale, exploitées directement par la société-mère, ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée. Par suite, les mouvements de fonds entre le siège et son établissement devraient échapper à l'imposition à la TVA¹³. Aux termes de l'arrêt, en effet, «*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 (...) 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 (...).* Ces transferts (...) ne peuvent constituer que des apports ou des prélèvements».

Cette décision pouvait toutefois s'interpréter de deux manières fort différentes :

- selon une lecture restrictive, favorable aux contribuables, cette décision n'aurait eu de portée qu'en ce qui concerne les «subventions» versées par un siège à sa succursale ;
- selon une lecture plus «maximaliste», la solution rendue s'appliquerait à toutes les catégories de «services» que peuvent se rendre les entités économiques non dotées de la personnalité morale.

C'est sans surprise que l'administration fiscale s'est finalement rangée à la seconde interprétation de l'arrêt Timex dans la réponse ministérielle Guéna du 3 août 1987¹⁴. Il avait en effet été demandé à l'administration fiscale de préciser sa position quant au sort qu'il convenait de réserver aux intérêts qu'une succursale bancaire française reçoit de son siège étranger situé hors de l'Union européenne. Plus précisément, il s'agissait de savoir si les intérêts pourraient ouvrir droit à déduction, en vertu de l'article 271-4-b du CGI¹⁵. En l'espèce, il était précisé qu'il s'agissait d'opérations entrant dans le champ des activités bancaires ordinaires (prêts) du siège et de la succursale. L'Administration a répondu dans les termes suivants : «*Une entreprise et sa succursale constituent une même entité juridique. Les opérations qu'elles réalisent entre elles sont des opérations internes qui se situent en dehors du champ d'application de la TVA tel qu'il est défini à l'article 256-A du CGI. (...) Ces opérations n'ouvrent donc pas droit à déduction, conformément aux dispositions de l'article 271 du CGI. Ainsi, en cas de prêt consenti par une succursale française à son siège situé hors de la CEE, les intérêts servis ne peuvent être inscrits au numérateur du rapport qui permet de déterminer le pourcentage de déduction de cette succursale lorsqu'elle rend par ailleurs des services à des tiers*». Une position similaire avait d'ailleurs été adoptée dans une réponse Clostermann¹⁶ à propos de prêts productifs d'intérêts consentis par une société étrangère à sa succursale française.

2.2 Une analyse confirmée par la jurisprudence

Cette position, explicitée dans une note du 4 août 1983¹⁷ puis reprise dans la documentation administrative¹⁸, s'était déjà vue confirmée par la jurisprudence de la Cour administrative de Paris¹⁹ et plus récemment par celle du Conseil d'Etat²⁰.

Pour déterminer son prorata de TVA, la banque Sudameris avait porté au numérateur et au dénominateur du rapport les intérêts que lui avaient versés ses succursales d'Amérique latine, en rémunération des prêts qu'elle leur avait consentis. Conformément à sa position traditionnelle, l'administration soutenait que les produits financiers en cause n'étaient pas, contrairement à la thèse de la société, des produits exonérés de TVA, mais des recettes hors champ. Ne faisant pas partie des opérations ouvrant droit à déduction, elles ne pouvaient donc figurer au numérateur du rapport de déduction de la banque.

La Cour Administrative d'Appel avait tranché en faveur de la solution traditionnellement adoptée par l'administration, conférant par-là même à l'arrêt Timex une portée élargie. Le Conseil d'Etat a confirmé cette solution.

Selon la Haute Assemblée, «*(...) les intérêts qu'acquittent les succursales d'une banque dépourvues de la personnalité morale en rémunération des prêts que leur accorde le siège ne constituent pas des sommes versées par un tiers en contrepartie d'un service ; ... le fait générateur de l'impôt faisant défaut, les intérêts facturés par le siège de la Banque Sudameris à ses succursales n'avaient pas le caractère de recettes entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et ne pouvaient, par conséquent, figurer ni au numérateur ni au dénominateur du prorata de déduction mentionné à l'article 212 de l'annexe*

II au code général des impôts ; ... c'est à bon droit que la Cour a écarté comme inopérante l'argumentation tirée (...) de ce que les succursales de la Banque Sudameris sont des établissements stables se comportant de manière autonome, auxquels les prêts en cause ont été accordés aux conditions normales de marché ; ... la société Banque Sudameris n'est donc pas fondée à soutenir que c'est à tort que la cour administrative d'appel a jugé que l'administration avait fait une exacte application de la loi fiscale en ramenant son prorata de déduction pour l'année 1983 de 33 % à 31 %».

Ce faisant, le Conseil d'Etat a suivi son Commissaire du Gouvernement G. Goulard. Celui-ci n'a pas cherché à renouveler l'analyse de l'espèce, ni même à répondre aux questions posées par la position de la Banque Sudameris. Ecartant rapidement ses arguments, il lui a semblé que l'on pouvait raisonnablement envisager de maintenir la jurisprudence en vigueur. G. Goulard s'est contenté d'ajouter tout au plus quelques éléments, au demeurant discutables.

S'inspirant des conclusions de l'avocat général Fenelly dans l'affaire Floridienne et Berginvest, le Commissaire du Gouvernement constate l'absence d'intention commerciale dans l'octroi d'un crédit à sa succursale par le siège d'une banque et met en cause la nature économique même d'une telle activité pour l'exclure du champ de la TVA. «*(...) On peut penser qu'une telle opération ne suppose pas non plus la mise en œuvre de moyens matériels ou humains très développés. Dès lors, il est économiquement équitable que cette opération n'ouvre aucun droit à déduction*».

De plus, le commissaire du Gouvernement met en garde contre les conséquences d'un retournement de jurisprudence : il existe, selon lui, «*un risque à ne pas sous-estimer*» qu'une banque puisse «*discrètement et sans grande difficulté pratique accroître artificiellement le volume de ses prêts aux succursales pour agir sur son prorata*».

S'agissant du premier argument, il est pourtant patent que l'octroi de crédit entre dans l'activité normale d'une banque. De fait, comme souligné ci-dessus, les rapports qu'entretient le siège avec ses succursales en matière d'emprunt sont dans leur vaste majorité les mêmes qu'avec des tiers. En conséquence, les moyens nécessaires à la réalisation d'une telle opération ne sont pas totalement différents quand le preneur est un tiers et la nature économique d'une opération de prêt accordé à une succursale par le siège ne semble pas contestable.

Quant au risque de gonflement artificiel du prorata que dénonce le Commissaire du Gouvernement, ce n'est pas un risque nouveau : rien n'empêcherait une société-mère d'opérer de telles manipulations en accordant des crédits à ses filiales sans qu'il lui soit refusé d'inclure à son prorata les intérêts servis. Dans une espèce récente²¹, la CJCE a toutefois contesté à la France le droit de refuser purement et simplement que des dépenses de logement, de réception, de restaurant et de spectacles engagées par un assujéti ouvrent droit à déduction sous prétexte qu'elles «*pourraient être utilisées comme moyen de fraude et d'évasion fiscale en raison du risque de consommation finale en franchise de taxe, difficilement contrôlable par l'administration dans la mesure où il serait peu aisé de déterminer si de telles dépenses ont été engagées pour satisfaire des besoins professionnels ou privés*».

Il apparaît donc qu'un seul argument véritablement déterminant a emporté la décision du Conseil d'Etat : une opération effectuée au sein de la même entité juridique ne saurait être placée dans le champ d'application de la TVA. Le droit à déduction naît de la réalisation d'une opération taxable qui suppose l'existence de deux personnes distinctes, à moins d'une disposition légale, en l'espèce inexistante.

En conclusion, il faut comprendre que les résultats d'opérations de crédit entre un siège français et ses succursales étrangères (ou inversement) semblent effectivement placés en dehors du champ d'application de la TVA. De la jurisprudence Satam ainsi que des articles 271 et 212 de l'annexe II nouveaux du CGI, il résulte les conséquences suivantes :

- non-déduction de la TVA d'amont affectée à ces opérations (éventuellement déterminée en fonction d'une clef de répartition forfaitaire) ;
- exclusion des résultats de ces opérations pour la détermination du prorata de déduction (cette solution ayant été confirmée par l'Administration dans son instruction 3 CA-94 du 8 septembre 1994, au n° 140, pour ce qui est des prestations de services rendues entre entreprises non juridiquement distinctes).

Cette solution n'est pas pleinement satisfaisante, car elle ne permet pas de surmonter la contradiction issue du statut de la succursale étrangère : reconnaissance d'une personnalité fiscale indépendante de la succursale étrangère pour ses opérations avec les tiers d'une part, et refus de toute dissociation avec le siège pour les prestations qu'ils se rendent d'autre part.

III Manque de cohérence de la position française ?

Le jugement et les arrêts rendus dans l'affaire Sudameris ont le mérite de la constance et de la clarté. Mais ils ne permettent pas nécessairement de dégager un statut cohérent des succursales étrangères au regard de la TVA. D'autres positions sont d'ailleurs envisageables.

3.1 Les doutes du Commissaire du Gouvernement M. Martel balayés par le Conseil d'Etat

En appel, dans ses conclusions, le Commissaire du Gouvernement M. Martel ne cachait pas ses hésitations sur le parti à prendre sur l'interprétation large de la jurisprudence Timex.

Ainsi, indiquait-il : «*Si cette solution radicale a l'avantage apparent de la simplicité, elle nous semble cependant instaurer – au moins dans certains cas – une appréciation différente de la situation d'une même entité – la succursale – au regard des différentes dispositions relatives à la TVA, quand siège bancaire et succursales sont situés dans des pays différents. En effet, la succursale bancaire est généralement reconnue comme un assujéti au sens de l'article 4, paragraphe 1 de la 6e directive, c'est-à-dire «une entité qui accomplit, d'une façon indépendante... une activité économique». Cette même succursale peut être reconnue comme un établissement stable d'une banque étrangère au sens de la 8e directive du Conseil des Communautés européennes (...)*» relative au remboursement de TVA.

Et M. Martel de conclure que : «*paradoxalement la distinction en matière de déduction entre succursale bancaire ayant une autonomie certaine et succursale simple bureau de représentation sur la base des mêmes critères que ceux retenus pour définir l'établissement stable, constituerait une solution d'harmonisation et donc de simplification dans l'application des textes*». Tout en remarquant que l'Administration avait adopté une solution semblable dans la réponse Lauriol.

Pour autant, le raisonnement reste inabouti. Le Commissaire du Gouvernement ne s'est pas prononcé explicitement sur le régime à appliquer, une fois la distinction faite, aux succursales autonomes. Mais, il semble que la logique sous-jacente tende à aligner le régime fiscal des succursales autonomes à l'étranger sur celui des filiales : la prise en compte dans le calcul du prorata des intérêts servis par ses établissements s'impose.

Manifestement, les hésitations de M. Martel n'ont pas été partagées par le Conseil d'Etat qui apporte une réponse claire à ses interrogations dans une espèce récente²². La succursale parisienne de la banque Banco do Brasil, qui accordait des prêts à d'autres succursales étrangères de la même société situées en dehors de l'Union européenne, contestait le refus opposé par l'administration d'inclure au numérateur et au dénominateur de son prorata les intérêts servis en rémunération de ces derniers. La Haute Assemblée, confirmant la position de la cour administrative d'appel de Paris, a écarté comme inopérant le moyen tiré de l'indépendance complète de la succursale parisienne vis-à-vis de son siège aussi bien dans ses relations avec les autres entités du groupe que dans celles qu'elle entretient avec des tiers. La non-reconnaissance des opérations de crédit intragroupe au regard de la TVA ne souffrant aucune exception, il n'y aurait donc pas lieu de s'intéresser à la nature des relations que peuvent bien entretenir les différentes entités d'une même société dès lors que toute opération interne se situe en dehors du champ d'application de l'impôt.

G. Goulard, également Commissaire du Gouvernement en charge de l'affaire Banco do Brasil, a donc bien été suivi par le Conseil d'Etat, en ce que le maintien de la jurisprudence Timex lui semblait aller de soi. Il n'a pas même jugé nécessaire la saisine de la Cour de justice des communautés européennes. Selon lui, cette position se justifie tout d'abord par ce que la question de l'intégration des recettes tirées des services bancaires et financiers entre siège et succursales dans le calcul du prorata n'a pour l'instant suscité aucun débat dans les autres pays européens. Par conséquent l'idée ne semble pas être amenée à prospérer au sein de la Communauté européenne, à l'exception notable de la Grèce, qui traite le siège et sa succursale comme deux personnes fiscales indépendantes. Seul signe d'une interrogation sur ce sujet, la position irlandaise, et ce depuis deux ans, et la position italienne (qui pour l'instant considère encore que les prestations de services entre un siège et son établissement stable, situés dans deux pays différents, sont dans le champ d'application de la TVA) pourraient prochainement évoluer. Quant aux autres pays membres, on ne note aucun conflit devant les tribunaux.

Ensuite, le Commissaire du gouvernement remarque que la jurisprudence récente de la CJCE aurait plutôt restreint qu'étendu le champ d'application de la TVA. L'on

notera à cet égard que les conclusions du Conseil des impôts, dans son rapport public de juin 2001, vont à l'encontre de ces décisions. Le Conseil des impôts entend rappeler que la logique économique qui sous-tend la TVA doit inciter à établir un champ d'application aussi large que possible²³. En effet, le nombre croissant d'activités placées hors champ et d'activités exonérées entraîne des distorsions de concurrence alors que la TVA se veut un impôt neutre. C'est ainsi que le Conseil des impôts reproche à la CJCE d'avoir exclu du champ d'application de la TVA les subventions, les indemnités et les dividendes²⁴. Non seulement l'ampleur du droit à déduction s'en trouve limitée, mais des assujettis partiels toujours plus nombreux se retrouvent dans l'obligation de calculer un ratio complexe pour déterminer la part déductible de TVA payée en amont sur des consommations intermédiaires affectées en partie à des opérations ouvrant droit à déduction et en partie à des opérations n'y ouvrant pas droit.

3.2 Vers une théorie du prorata mondialisé ?

En suivant son Commissaire du Gouvernement, il n'est toutefois pas certain que le Conseil d'Etat ait tiré toutes les conséquences de l'impossibilité d'inclure les intérêts servis par les succursales au siège dans le prorata de TVA de ce dernier. En effet, si, pour les besoins de la TVA, ne peuvent être reconnues les opérations de crédit entre siège et succursales, ne peut-on affirmer, en excipant de l'unicité de la personne juridique, que les succursales sont en quelque sorte «transparentes» et qu'il faut par conséquent appréhender, au regard des droits à déduction dont dispose le siège, les relations qu'entretiennent les succursales avec les tiers comme des relations directes entre le siège et ces derniers ? Lorsque le siège lui-même assume directement une partie des coûts correspondant aux opérations réalisées par ses succursales à l'étranger ne serait-il pas justifié qu'il récupérât tout ou partie de la TVA acquittée sur ces coûts si les opérations réalisées par les succursales sont des opérations ouvrant droit à déduction, notamment lorsque les contreparties se situent hors de l'Union européenne ? On pourrait ensuite, de la même façon, s'interroger sur l'opportunité de calculer un prorata mondial au niveau du siège qui inclurait les recettes tirées des opérations réalisées par ses succursales.

En vue de répondre à ces multiples questions, l'on remarquera tout d'abord qu'un certain nombre de pays européens²⁵ donnent au siège la possibilité de récupérer au moins une partie de la TVA d'amont qu'il a supportée et qui a grevé le coût des services rendus aux tiers par ses succursales étrangères. Leur raisonnement a pour point de départ l'article 17-3-(a) de la sixième directive TVA : ouvrent droit à déduction les opérations effectuées hors de l'Union européenne qui si elles avaient été effectuées à l'intérieur du pays y auraient ouvert droit. Est par conséquent récupérable la TVA d'amont qui a grevé le coût de telles opérations. Quand le siège supporte lui-même tout ou partie de ces coûts, ces pays considèrent qu'ils sont à relier directement aux opérations réalisées par la succursale avec les tiers : tout se passe comme si le siège avait en partie réalisé lui-même l'opération, la succursale devenant «transparente» au regard de la TVA. Ainsi, dans le cas où une succursale n'aurait effectué que des opérations avec des tiers établis hors de l'Union

européenne, la TVA d'amont afférente aux coûts relatifs à ces opérations et supportés par le siège serait entièrement récupérable. Se singularisent les administrations grecques et italiennes, qui reconnaissent à la succursale une personnalité fiscale distincte de celle du siège : les opérations réalisées entre la succursale et le siège sont soumises au régime commun de la TVA et peuvent dès lors ouvrir droit à déduction.

Les méthodes de calcul pour déterminer la part récupérable de TVA acquittée par le siège sur les coûts qui ont grevé le prix des opérations réalisées par les succursales étrangères divergent d'un pays à l'autre.

- En Irlande et en Grande-Bretagne, cette possibilité n'est offerte au siège qu'en tant que les succursales sont établies hors de l'Union européenne. On calcule un prorata, spécifique à chaque succursale, qui est le rapport des recettes dérivées des opérations de la succursale à destination de tiers établis hors de l'Union européenne (qui ouvrent donc droit à déduction) sur l'ensemble des recettes de la succursale. Ce prorata ne s'applique toutefois, en Irlande, qu'à la TVA acquittée sur les coûts supportés par le siège relatifs aux opérations que réalisent ses succursales.

- La Belgique et l'Espagne semblent permettre au siège d'inclure directement à son prorata général les opérations réalisées par ses succursales étrangères dont il a directement supporté le coût.

- Dans une instruction ancienne, les autorités fiscales autrichiennes permettaient au siège d'intégrer à son prorata général de TVA les termes du prorata de ses succursales étrangères, à condition que leur activité soit en lien étroit avec celle du siège et que ce dernier supporte au moins une partie des coûts y afférent. L'instruction qui l'a remplacée est toutefois muette sur la question.

Philippe Tournès, tout en ne remettant pas en cause l'exclusion du chiffre d'affaires afférent aux opérations entre siège et succursales pour le calcul du prorata, s'interrogeait d'ailleurs sur la possibilité de retenir le chiffre d'affaires effectué par les succursales étrangères pour déterminer le pourcentage de déduction du siège français²⁶. Selon cet auteur, cette conception «mondialiste» du prorata présentait certes deux inconvénients majeurs. Le premier, d'ordre pratique, résidait dans la difficulté pour l'administration fiscale de vérifier les données ayant servi à la détermination du prorata mondial. Le second, d'ordre plus théorique, était lié à la non-conformité éventuelle de cette solution avec les principes généraux de la TVA. P. Tournès se demandait en effet «s'il est bien conforme aux principes généraux de la TVA que la quotité de taxe récupérable sur les dépenses effectuées en France par le siège soit influencée par les opérations réalisées hors de France par des établissements stables».

Selon cet auteur, elle trouvait néanmoins de solides appuis dans les textes, qu'il s'agisse :

- de l'article 212 de l'annexe II au CGI qui, conformément à l'article 19-1 de la sixième directive, prévoit que le prorata de déduction résulte du rapport existant entre le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction et le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction et n'ouvrant pas droit à déduction ;

• ou de l'article 271-V-d du CGI qui précise qu'ouvrent droit à déduction «*les opérations non imposables en France réalisées par des assujettis dans la mesure où elles ouvriraient droit à déduction si leur lieu d'imposition se situait en France*».

De la rapide étude que nous avons pu mener dans quelques pays européens, cette approche est loin d'être

contredite par la pratique de certaines administrations fiscales étrangères, qui, on l'a vu, autorise, de manière limitée²⁷ ou plus générale²⁸, la prise en compte du chiffre d'affaires des succursales pour le calcul des droits à déduction du siège. Il est toutefois difficile d'en déduire quelle serait l'attitude de la Cour de justice des communautés européennes confrontée à la théorie du prorata mondialisé. ■

¹ Note 3 D-6-83, 4 août 1983.

² CAA Paris, 5 oct. 1995, n° 94.429 : DF 1996, n° 4, c. 67, p. 143 à 145 et concl. du Commissaire du Gouvernement M. Martel, p. 145 à 148 ; *RJF* 12/95, n° 1368, p. 808 à 810.

³ BF 5/95, p. 299 à 304.

⁴ CE 2 mars 1988, n° 49.054 : *RJF* 4/88, n° 407, p. 247.

⁵ En ce sens, I-J-J-Burgers, The OECD Report : Attribution of Income to Permanent Establishments : A commentary : Bulletin of International Taxation, Bureau of Fiscal Documentation, mars 1995, p. 137 à 145.

⁶ L'imposition des entreprises bancaires multinationales dans «Prix de transfert et entreprises multinationales - Trois études fiscales», OCDE, Paris 1984, nos 43 à 82, p. 56 à 58.

⁷ OCDE rapport de référence sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables 31 janvier 2001, n° 3 p.7

⁸ OCDE rapport de référence sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables 31 janvier 2001, n° 69 p.21

⁹ L'attribution de résultat à une succursale étrangère, *Option Finance* - n°653- 27 août 2001, p.27, Delphine Charles-Perronne, Séverine Defert

¹⁰ Doc. adm. 3 L-551, 1^{er} mai 1990, n° 3.

¹¹ CE 9 janv. 1981, n° 10.145, société Timex Corporation : DF 1981, n° 23, c. 1237, p. 766.

¹² Réponse Lauriol, AN, 20 oct. 1979, p. 8680, n° 17054.

¹³ CE 9 janv. 1981, n° 10.145, société Timex Corporation : DF 1981, n° 23, c. 1237, p. 766.

¹⁴ AN, 23 nov. 1988, n° 29039.

¹⁵ Actuellement 271-V-b du même code.

¹⁶ AN, 29 mars 1970, p. 780, n° 3725.

¹⁷ Note 3 D-6-83, 4 août 1983.

¹⁸ Doc. adm. 3 A-1121, 1^{er} mai 1992, n° 30.

¹⁹ CAA Paris, 5 oct. 1995, n° 94.429 : DF 1996, n° 4, c. 67, p. 143 à 145 et concl. du Commissaire du Gouvernement M. Martel, p. 145 à 148 ; *RJF* 12/95, n° 1368, p. 808 à 810. CAA Paris, 18 janv. 2000, n° 96.426.

²⁰ CE 29 juin 2001, n° 176105. CE 29 octobre 2001, n° 218314.

²¹ CJCE 19 septembre 2000, aff. 177/99 et 181/99, 5^e ch., Ampafrance SA et Sanofi Synthelabo.

²² CE 29 octobre 2001, n° 218314.

²³ Conseil des impôts La taxe sur la valeur ajoutée dix-neuvième rapport au président de la République, juin 2001, p. 116.

²⁴ Conseil des impôts La taxe sur la valeur ajoutée dix-neuvième rapport au président de la République, juin 2001, p. 159.

²⁵ selon nos informations : Royaume-Uni, Irlande, Espagne, Belgique, Autriche.

²⁶ P. Tournès, L'incidence de la TVA sur le choix entre filiale ou succursale bancaire à l'étranger : BF 5/95, p. 299 à 304.

²⁷ Grande-Bretagne, Irlande.

²⁸ Belgique, Espagne, Autriche.