



suppose, dans un tel cas, que les textes en cause ne frappent que des montages artificiels, dépourvus de réalité économique et motivés par le but d'éluider l'impôt normalement dû. Or, force est de constater que les deux mécanismes en cause vont bien au-delà.

**22** - Concernant l'article 209, IX du CGI, celui-ci ne distingue pas selon que le rachat opéré par la filiale française est motivé ou non par la volonté d'éluider l'impôt. Il est ainsi possible de concevoir que la décision de rachat, par la filiale française, soit prise par sa société mère étrangère, mais procède de considérations légitimes, propres à l'organisation juridique du groupe. De même, s'agissant des produits hybrides, les emprunteurs ne sont nullement en droit de démontrer que les conditions dans lesquelles l'emprunt a été structuré procèdent, là encore, de considérations légitimes, autres que fiscales. Aussi est-il permis de douter de la conformité de ces textes<sup>14</sup>.

14. V. en ce sens, D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires : Montchrestien*, 2014, 5<sup>e</sup> éd., n° 560 et 561. - L. Lenczner, *Fiscalité des entreprises : chronique de l'année 2011* : Dr. fisc. 2012, n° 9, 158, n° 15.

## Fiscalité des entreprises

# 390 Jurisprudence *Sife* : vingt ans après

**Jérémie JEAUSSERAND**,  
avocat associé, *Scotto & Associés*, deuxième  
lauréat du TMJF 1997



**Malgré l'ancienneté du débat, la distinction entre charges et immobilisations en matière d'actifs incorporels, et plus particulièrement en matière de concession de droits de la propriété industrielle, n'a cessé de faire l'objet de décisions jurisprudentielles, et ce bien avant l'arrêt du Conseil d'État du 21 août 1996, plus connu sous le nom d'arrêt *Sife*. Retour sur ce sujet, proposé en son temps à un candidat au Trophée du Meilleur jeune fiscaliste...**

**1** - Lors de la deuxième édition du Trophée du Meilleur jeune fiscaliste qui s'est tenue en mai 1997, les organisateurs avaient cru bon devoir soumettre à la sagacité des impétrants fiscalistes le sujet du traitement fiscal qui devait être réservé aux redevances versées en contrepartie de l'utilisation d'un droit de propriété industrielle, sujet qui venait de faire l'objet d'une décision remarquable du Conseil d'État, le fameux arrêt *Sife* du 21 août 1996<sup>1</sup>. Tout comme le Trophée du meilleur jeune fiscaliste (et par là même la carrière de certains avocats fiscalistes...), la jurisprudence *Sife* fêtera bientôt son vingtième anniversaire. C'était donc l'occasion de revenir sur cette décision et d'esquisser un bilan de son application dans le temps. Sans prétendre

vouloir traiter de manière exhaustive un sujet extrêmement large et déjà tant commenté (en 1996 déjà, Stéphane Austry affirmait, dans sa chronique à la Revue de Jurisprudence Fiscale, consacrer « quelques gouttes d'encre à un sujet qui en a déjà fait couler une quantité non négligeable »)<sup>2</sup>, la présente chronique a pour seule ambition de revenir sur les grands principes dégagés par la décision rendue en 1996 par le Conseil d'État, non sans en avoir préalablement rappelé le contexte et les enjeux (1), puis de dresser un rapide tableau de l'après *Sife* et de l'évolution de la question de l'activation des redevances versées en contrepartie de l'utilisation d'un droit de propriété industrielle (2).

1. CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 21 août 1996, n° 154488, SA *Sife* ; JurisData n° 1996-045024 ; Dr. fisc. 1996, n° 50, comm. 1482, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 10/1996, n° 1137 ; BGFE 1996, n° 10, p. 1 et s., obs. J.-L. Pierre ; GA, 5<sup>e</sup> éd., n° 28. - V. M. Cozian, *La reconnaissance fiscale des incorporels. Propos introductifs* : Dr. fisc. 1998, n° 4, 100040. - S. Austry, *Régime fiscal des contrats de concessions de droits exclusifs d'exploitation* : RJF 10/1996, p. 635, préc.

2. S. Austry, *Régime fiscal des contrats de concessions de droits exclusifs d'exploitation*, préc.



## 1. L'arrêt *Sife* : de quoi faut-il se rappeler ?

2 - Afin de comprendre cette décision, il convient dans un premier temps de rappeler le contexte dans lequel elle a été rendue et les enjeux de la solution retenue par le Conseil d'État (A) avant de développer la position retenue par le Conseil d'État en 1996 (B).

### A. - Contexte et enjeux

3 - Déjà en 1996, la richesse des entreprises dans les pays développés était largement constituée d'actifs incorporels, dont les droits de propriété industrielle, qu'il s'agisse de marques, de brevets ou de droits d'exploitation d'actifs corporels divers et variés pour ne citer que quelques exemples. Le mouvement n'a fait que s'accroître avec l'avènement de l'économie numérique et la révolution digitale. En pratique, ces actifs peuvent être directement détenus et exploités par l'entreprise, ou bien être détenus par des tiers et exploités par l'entreprise dans le cadre d'un contrat de concession, en contrepartie du versement d'une rémunération, fixe ou proportionnelle aux revenus générés par l'actif en question ou au chiffre d'affaires de l'entreprise par exemple.

La question sur laquelle le Conseil d'État a eu à se prononcer dans la décision *Sife* est celle du traitement, au regard de l'impôt sur les sociétés, pour l'entreprise concessionnaire de droits de propriété industrielle, des sommes qu'elle est amenée à verser au concédant de ces droits. Intuitivement, ces sommes peuvent être considérées comme des charges, immédiatement déductibles des résultats imposables de l'entreprise (sous réserve que toutes les conditions de déductibilité soient remplies bien évidemment) en ce qu'elles constituent le prix d'utilisation d'un actif appartenant à un tiers. Il est toutefois également possible de considérer, dans le cadre d'une approche moins juridique et plus économique (que les anglo-saxons qualifieraient de *substance over form*) que, en fonction des circonstances, ces sommes peuvent être vues comme la contrepartie de l'acquisition d'un droit destiné à servir de manière durable à l'entreprise, n'entraînant donc pas une réelle diminution de l'actif net de l'entreprise.

Cette distinction n'a, en théorie, d'intérêt fiscal que si l'élément d'actif ainsi acquis n'est pas susceptible de faire l'objet d'un amortissement fiscalement déductible. Dans l'hypothèse inverse, ce débat n'aurait qu'un intérêt purement intellectuel et n'aurait pas fait l'objet d'autant de décisions de jurisprudence et de commentaires. Ce n'est qu'en théorie en effet, car en pratique trois problématiques sont susceptibles de venir perturber cette neutralité de façade. Tout d'abord bien évidemment, l'amortissement de ce droit « concessif » est-il effectivement envisageable ? Une réponse de principe positive à cette question semble de rigueur : l'amortissement d'un élément d'actif incorporel est la règle lorsque les effets bénéfiques de cet élément pour l'entreprise ont vocation à cesser à une date précise. C'est d'ailleurs cette position qui a été retenue depuis longtemps par le Conseil d'État, lequel envisage clairement cette possibilité dès 1964<sup>3</sup>. Dans le contexte particulier des concessions de droits sur des actifs, la solution pratique est toutefois loin d'être évidente, notamment lorsque le contrat est renouvelable par exemple.

Si l'on admet que le droit « concessif » est effectivement amortissable, l'est-il selon des modalités ayant des conséquences similaires à ce qu'aurait donné une déduction immédiate des sommes versées en contrepartie de l'usage du droit de propriété industrielle concédé ? *Quid* de la durée à retenir si le contrat est par exemple prévu pour

vingt ans avec faculté de résiliation au bénéfice du concédant au bout de dix ans ? Autre exemple, quelle annuité retenir si la redevance est totalement ou partiellement variable en fonction du chiffre d'affaires ou des résultats du concessionnaire ? D'autres exemples de difficultés pratiques pourraient être cités.

Enfin, au-delà de ces problématiques qui se posent *ab initio*, une question supplémentaire se pose *a posteriori*, une fois le redressement notifié par l'administration fiscale, voire même une fois le litige réglé devant les tribunaux : *quid* des amortissements non comptabilisés par l'entreprise qui aurait considéré à tort les redevances comme des charges immédiatement déductibles ? La réponse semble évidente bien que peu satisfaisante pour l'entreprise : faute d'avoir respecté la règle de l'amortissement minimal obligatoire, la déduction sera perdue. En effet, à la clôture de chaque exercice, le total des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément d'actif ne peut être inférieur au montant des amortissements calculés suivant le système linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. À défaut, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire ces amortissements, lesquels sont alors considérés comme « irrégulièrement différés ».

C'est dans ce contexte que le Conseil d'État a été amené à se prononcer sur la situation spécifique de la SA *Sife*...

### B. - La position du Conseil d'État jusqu'à l'arrêt *Sife*

4 - L'importance grandissante des enjeux liés à cette question du traitement fiscal pour l'entreprise concessionnaire de droits de propriété industrielle des sommes versées au concédant, ainsi que les incertitudes quant aux critères permettant de qualifier les sommes litigieuses ont généré depuis longtemps de nombreux contentieux entre les entreprises et l'administration fiscale. Avant même l'arrêt *Sife*, le Conseil d'État avait été amené à se prononcer sur cette question<sup>4</sup> mais c'est dans l'arrêt *Sife* que le Conseil d'État pose clairement, et de façon quasi définitive, la grille de lecture qui doit être retenue pour répondre à cette question.

Ainsi, dans cette décision, le Conseil d'État affirmait-il en des termes généraux que « ne doivent suivre le régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise que les droits constituant une source régulière de profit, dotés d'une pérennité suffisante et susceptible de faire l'objet d'une cession ». Trois critères étaient ainsi dégagés par la Haute assemblée : (i) un critère lié à la régularité des profits susceptibles de résulter du contrat en cause, (ii) un critère lié à la pérennité des droits du concessionnaire sur les droits concédés et enfin (iii) un critère lié à la cessibilité du contrat concessif, critère sur lequel la cassation justement est fondée en l'espèce. Il est intéressant de noter que le commissaire du Gouvernement ayant conclu sous cette décision avait fait mention d'un critère que le Conseil d'État n'a pas retenu en tant que tel : le caractère exclusif des droits du concessionnaire sur le bien concédé. Ce critère semble avoir été assimilé dans la décision du Conseil d'État au critère de source régulière de profit. Par ailleurs, le critère de cessibilité était défini par Jacques Arrighi de Casanova comme la faculté du concessionnaire non seulement de céder ses droits issus du contrat, mais également celle de les sous-céder. Ce critère, dont il sera plus largement question dans la seconde partie de cet article, permettait, selon le commissaire du

3. V. CE, 8<sup>e</sup> ss-sect., 15 avr. 1964, n° 59285 ; Dr. fisc. 1966, n° 18, p. 87, concl. M. Martin ; RO, p. 74 ; Dupont 1964, p. 469 et 470. - V. également CE, 3<sup>e</sup> et 5<sup>e</sup> ss-sect., 27 juin 1973, n° 79628 et n° 79629 ; JurisData n° 1988-647099 ; Dr. fisc. 1974, n° 10, comm. 281, concl. L. Mehl. - V. plus globalement, S. Austray, Régime fiscal des contrats de concessions de droits exclusifs d'exploitation, préc., p. 640.

4. V. par ex., CE, 8<sup>e</sup> ss-sect., 19 mars 1958, n° 35658 ; Dr. fisc. 1958, n° 44, p. 21 ; Dupont 1958, p. 221, à propos du droit d'utilisation exclusive d'un brevet. - CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 25 oct. 1989, n° 65009, *Sté Caterpillar France* ; Dr. fisc. 1990, n° 44, comm. 2037, concl. M<sup>me</sup> M. Liébert-Champagne ; RJF 1989, n° 1413, à propos d'un contrat de licence d'emploi de brevets d'invention. - CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 12 févr. 1988, n° 62547, *SARL Techniques et Santé* ; Dr. fisc. 1988, n° 25, comm. 1245 ; RJF 4/1988, n° 383, à propos d'un contrat de concession de distribution exclusive. - V. également, CE, 3<sup>e</sup> et 5<sup>e</sup> ss-sect., 27 juin 1973, n° 79628 et n° 79629, préc. - et plus généralement, concl. J. Arrighi de Casanova sous CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 21 août 1996, n° 154488, *SA Sife*, préc.



Gouvernement, « de préserver le critère patrimonial sans lequel des éléments ne sauraient faire partie de l'actif immobilisé »<sup>5</sup>.

En l'espèce, le PDG d'une société était titulaire d'une licence exclusive d'exploitation sur le territoire français d'une marque d'appareils électroménagers et d'une marque de service avant-vente. Il avait concédé cette licence à la société qu'il dirigeait. En contrepartie, la société s'était engagée à lui verser une redevance calculée en pourcentage de son chiffre d'affaires. Le respect du premier critère ne faisait ainsi aucun doute, les marques ayant suffisamment de notoriété pour constituer une source régulière de profits. La concession ayant été accordée pour une durée de dix ans renouvelable par tacite reconduction et cette concession ne pouvant être résiliée que dans deux cas, le Conseil d'État a considéré le critère afférent à la pérennité des droits du concessionnaire comme rempli. En revanche, la possibilité pour le concessionnaire d'accorder des sous-concessions ne portant que sur une des deux marques, le Conseil d'État a cassé l'arrêt de la cour administrative d'appel, estimant le critère de cessibilité non rempli au cas d'espèce.

Au-delà des critères exposés ci-dessus, la formulation négative du principe posé par le Conseil d'État attire l'attention du commentateur. Certains y ont vu la volonté de la Haute assemblée de marquer le caractère exceptionnel que doit recouvrir la qualification d'actifs immobilisés des concessions de droits de propriété industrielle<sup>6</sup>.

Nous voilà donc en cette fin d'été 1996 avec la rassurante sensation d'avoir enfin une partie des clés pour résoudre une des principales problématiques fiscales auxquelles sont confrontées les entreprises. Mais ce n'était qu'une partie seulement...

## 2. L'arrêt Sife : et après ? !

5 - Si la décision *Sife* a ainsi eu le mérite d'énoncer une grille d'analyse claire en matière de qualification de contrat de concession de droits de propriété industrielle, elle n'a bien évidemment pas réglé l'ensemble des questions qui se posent en la matière, notamment car elle n'a pas précisé comment appliquer en pratique chacun des critères dans des situations par définition susceptibles d'être extrêmement diverses. Concernant le critère de la source régulière de profits, il ne génère que peu de questions d'interprétation. Tout au plus peut-on se demander si ce critère se confond nécessairement avec le caractère exclusif de la concession des droits. C'est généralement le cas, même si l'on peut relever une décision contraire à propos d'un contrat de mandat<sup>7</sup>. Plus riche est la jurisprudence ayant été amenée à préciser les critères de cessibilité (A) et de pérennité (B) des droits concédés.

### A. - Qu'est-ce que la cessibilité ?

6 - Il convient tout d'abord de noter que la réforme comptable de 2005<sup>8</sup> qui a prescrit l'abandon de l'exigence systématique du critère de cessibilité dans la définition des actifs incorporels, n'a pas eu d'impact sur la question objet de la présente chronique, les dispositions en question ne s'appliquant pas aux droits résultant des contrats de concession ou de location.

En pratique, que convient-il d'appeler « cessibilité » des droits concédés ? La cessibilité semble concerner tant la cession que la sous-concession des droits, le Conseil d'État ne s'étant toutefois jamais à notre connaissance expressément prononcé sur la question. En re-

vanche, comme exposé ci-dessus, Jacques Arrighi de Casanova, concluant sous l'arrêt *Sife*, l'avait défini comme la faculté du concessionnaire non seulement de céder ses droits issus du contrat, mais également celle de les sous-concéder<sup>9</sup>. Les circonstances de faits de l'arrêt *Sife* militent également en ce sens, le Conseil d'État ayant lui-même relevé que, en l'espèce, le contrat de concession « ne prévoyait, en son article 3, le droit pour la société concessionnaire d'accorder des sous-concessions que pour la marque Kity-Conseil ».

Quid des hypothèses où le concédant doit être informé ou donner son accord ? La cessibilité de contrat de concession de droits de propriété industrielle a été reconnue par diverses cours d'appel, notamment lorsque le concessionnaire qui souhaite sous-concéder ses droits a simplement l'obligation d'informer préalablement le concédant<sup>10</sup>. La même solution a été retenue alors que la sous-concession était subordonnée à l'agrément préalable de l'acquéreur par la société concédante, laquelle ne pouvait s'y opposer que pour des motifs dûment justifiés<sup>11</sup>. L'appréciation de ce critère par les tribunaux semble donc très souple, y compris en ce qu'il est présumé rempli en l'absence d'interdiction expresse au contrat<sup>12</sup>, solution loin d'être évidente en pratique, notamment en matière de marque, actif dont l'image peut aisément être détériorée en fonction de ses modalités d'exploitation.

La cessibilité a en revanche été considérée comme exclue en présence d'une interdiction contractuelle de divulguer, pendant toute la durée de la convention d'exploitation d'un produit pharmaceutique et les cinq années suivant son terme, le contenu du dossier scientifique y afférent<sup>13</sup>. Cela a également été le cas lorsque le contrat confère au concédant le pouvoir discrétionnaire de s'opposer à ce que le concessionnaire, par ailleurs filiale du groupe, les cède à une société ne faisant pas partie dudit groupe, hors le cas d'une reprise d'activité<sup>14</sup>.

### B. - Qu'est-ce que la pérennité ?

7 - En pratique, qui doit ou ne doit pas pouvoir mettre fin au contrat ? Selon le Conseil d'État, la pérennité d'un contrat s'apprécie par rapport à la possibilité dont dispose le concédant d'y mettre fin (et non de celle dont dispose le concessionnaire). Les juges analysent donc les modalités de résiliation des contrats offertes au concédant pour se prononcer<sup>15</sup>. Ainsi, des droits ne peuvent être regardés comme dotés d'une pérennité suffisante si le concédant peut, à tout

5. concl. J. Arrighi de Casanova sous CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 21 août 1996, n° 154488, SA *Sife*, préc.

6. V. S. Austry, *Régime fiscal des contrats de concessions de droits exclusifs d'exploitation*, préc., p. 639.

7. CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 30 nov. 1998, n° 181526, min. c/ M. Le Biez ; *JurisData* n° 1998-055113 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 23, comm. 450, concl. G. Bachelier ; *RJF* 1/1999, n° 8.

8. CRC, règl. n° 2004-06, 23 nov. 2004.

9. concl. J. Arrighi de Casanova sous CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 21 août 1996, n° 154488, SA *Sife*, préc.

10. CAA Bordeaux, 3<sup>e</sup> ch., 19 déc. 2000, n° 97BX01896, SARL *Email Diamant Sté absorbée par les Laboratoires Fumouze* ; *RJF* 4/2000, n° 441 ; *LPA* 2001, n° 79, p. 13, concl. M. Heinis.

11. CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., sect. B, 20 sept. 2001, n° 98PA00947, SA *Aeroco* ; *JurisData* n° 2001-165917 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 11, comm. 212 ; *RJF* 2002, n° 266 ; *BDCF* 2002, n° 33, concl. D. Kimmerlin. - CAA Paris, 5<sup>e</sup> ch., sect. A, 27 nov. 2003, n° 99PA00574, min. c/ *Sté Cogam* ; *JurisData* n° 2003-237229 ; *RJF* 5/2004, n° 453.

12. CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 14 oct. 2005, n° 262219, min. c/ SA *Laboratoires Fournier* ; *JurisData* n° 2005-080780 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 23, comm. 570 ; *RJF* 1/2006, n° 2 ; *BDCF* 1/2006, n° 1, concl. S. Verlytte ; *BGFE* 2006, n° 1, p. 10, obs. H. Lehérissel. - CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 23 déc. 2011, n° 341217, SARL *Cambé Sport* ; *Dr. fisc.* 2012, n° 7-8, comm. 145, concl. L. Olléon, note J.-L. Pierre ; *Comm. com. électr.* 2012, comm. 87, note Ph. Neau-Leduc ; *RJF* 3/2012, n° 213 ; *BGFE* 2012, n° 1, p. 1 et s., obs. J. Turot.

13. CAA Lyon, 2<sup>e</sup> ch., 6 juill. 2006, n° 01LY00992, min. c/ SA *Laboratoires Fournier* ; *JurisData* n° 2006-308795 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 50, comm. 780, concl. G. Gimenez ; *RJF* 2007, n° 6.

14. CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 16 oct. 2009, n° 308494, *Sté Pfizer Holding France* ; *JurisData* n° 2009-081605 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 4, comm. 94, note Y. de Kergos et J. Mousenego ; *RJF* 1/2010, n° 4, chron. V. Daumas, p. 253 ; *BDCF* 1/2010, n° 2, concl. J. Burguburu.

15. V. CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 24 sept. 2014, n° 348214, min. c/ SAS *Beauté Créateurs* ; *Dr. fisc.* 2015, n° 10, comm. 185, concl. D. Hedary.



moment, résilier le contrat, conclu pour une durée indéterminée, sans indemnité et avec un préavis d'une faible durée<sup>16</sup>.

Quels sont les principaux éléments pris en compte par les juges pour apprécier la « pérennité » des droits concessifs ? Les juges prennent notamment en compte la durée initiale du contrat et ses modalités de reconduction. Ainsi, a été considéré comme doté d'une pérennité suffisante le contrat conclu pour cinq ans et renouvelable par tacite reconduction<sup>17</sup>. *Idem* pour un contrat d'une durée initiale de neuf ans, renouvelable tacitement, ne pouvant être dénoncé qu'à l'échéance et moyennant le versement d'une indemnité<sup>18</sup>. À l'inverse, un contrat d'une durée initiale de trois ans n'a pas reçu la même appréciation<sup>19</sup>.

16. CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 16 oct. 2009, n° 308494, Sté Pfizer Holding France, préc. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 23 juin 2000, n° 188297, SARL Ski Tennis Diffusion ; *JurisData* n° 2000-060846 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 52, comm. 1059, concl. G. Bachelier ; *JCP E* 2000, n° 31-34, p. 1268 ; *RJF* 9-10/2000, n° 1046.

17. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 23 déc. 2011, n° 341217, SARL Cambé Sport, préc.

18. CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 16 févr. 2007, n° 288531, Sté Régimédia ; *RJF* 7/2007, n° 788 ; *BDCF* 7/2007, n° 80, concl. F. Séners.

19. CE, 9<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> ss-sect., 31 janv. 1990, n° 63870, SA Bethenod ; *Dr. fisc.* 1990, n° 17-18, comm. 855 ; *RJF* 3/1990, n° 252.

Quels sont les éléments indifférents pour cette analyse ? Le Conseil d'État ne prend notamment pas en compte la durée effective d'existence du contrat. Il ne prend pas plus en compte les liens capitalistiques pouvant exister entre le concessionnaire et le concédant<sup>20</sup>. Ainsi, seules les stipulations contractuelles sont-elles susceptibles d'entrer en ligne de compte dans l'analyse à laquelle les tribunaux doivent s'adonner. Enfin, le Conseil d'État a-t-il pu estimer qu'une clause de résiliation anticipée n'affecte pas la pérennité d'un contrat si celle-ci se limite à la seule hypothèse où l'une des parties ne respecte pas ses obligations<sup>21</sup>.

**8 -** Que dire en conclusion de cette brève chronique ? Longue vie à la jurisprudence *Sife* et au Trophée du meilleur jeune fiscaliste. Retrouvons-nous à la cérémonie de remise des prix qui sera l'occasion de découvrir les sujets sur lesquels les candidats 2015 auront eu à se prononcer et qu'ils seront amenés à commenter en 2035, à l'occasion de la quarantième édition du Trophée !

**MOTS-CLÉS :** Actif immobilisé - Actifs incorporels - La jurisprudence *Sife* 20 ans après

20. CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 16 oct. 2009, n° 308494, Sté Pfizer Holding France, préc.

21. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 23 déc. 2011, n° 341217, SARL Cambé Sport, préc.

## Taxe sur la valeur ajoutée

### 391 Illicéité et TVA

Yolande SÉRANDOUR,

professeur à l'université de Rennes 1,  
directrice du Master 2 Droit fiscal des affaires,  
membre du jury du TMJF 2014

**Voici un sujet que j'aurais souhaité voir soumis aux finalistes du Trophée du Meilleur jeune fiscaliste. Pourquoi ? Il est traditionnel d'entendre argumenter autour du réalisme du droit fiscal. Toute affaire, qu'elle respecte ou non le Droit, est une affaire et serait donc taxable. Si cela est exact pour l'imposition des bénéficiaires car le droit fiscal ne distingue pas entre commerçants de droit et commerçants de fait<sup>1</sup>, certains arrêts permettent d'en douter en matière de TVA, d'où l'intérêt de ce sujet.**

**1 -** Il convient tout d'abord de définir le sujet. Que faut-il entendre par illicéité et quel est le lien entre TVA et illicéité ? L'illicéité concerne les faits contraires à la règle de droit, par opposition à l'illégalité frappant la règle inférieure non conforme à la règle supérieure au regard de la hiérarchie des sources. La non-facturation de la TVA due sur une opération imposable est illicite tandis que serait illégale une éventuelle nouvelle règle interne venant soumettre à la TVA une opération exonérée par le droit de l'UE. Les cas de non-respect de la règle de TVA sont si nombreux que l'on suppose volontiers que l'auteur du sujet n'attend pas d'un candidat qu'il en dresse une liste exhaustive, tâche impossible et à tout le moins difficile à mener dans le peu de temps imparti. Il faudrait la confier à un doctorant qui, avec trois ans devant lui, dénombrerait, listerait, classerait et tenterait de rendre intéressant voire éblouissant un sujet a priori peu affriolant. En temps limité,

il est néanmoins possible de démontrer que des faits illicites peuvent écarter l'application de la TVA mais aussi que la taxation prédomine.

## 1. La TVA inapplicable en cas d'illicéité

### A. - Les produits interdits sur tout le territoire de l'UE

**2 -** En matière de droits de douane, par trois arrêts rendus en 1981 et 1982, la CJUE a tiré de l'interdiction totale de l'importation et de la commercialisation des stupéfiants une incompatibilité absolue avec le développement du commerce licite, nécessairement seul visé par les objectifs d'harmonisation des impôts indirects<sup>2</sup>. Si les droits de douanes ne peuvent s'appliquer aux produits interdits sur tout le territoire de l'UE, il doit en aller de même de la TVA. Telle est la

1. M. Cozian et F. Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises* : Litec, 38<sup>e</sup> éd., 2014, n° 112.

2. CJCE, 5 févr. 1981, aff. C-50/80, Horvath ; *Rec. CJCE* 1981, p. 385. – CJCE, 26 oct. 1982, aff. C-221/81, Wolf ; *Rec. CJCE* 1982, p. 3681. – CJCE, 26 oct. 1982, aff. 240/81, Einberger I ; *Rec. CJCE* 1982, p. 3699.