

C E 25.07.1975

Req. n° 9I433

D
O
S
S I 976 - I - n° 5
I
E
R

-Activités d'études, opérations sur
brevet, assujettissement à la TVA,
Société anonyme.

G U I D E D E L E C T U R E

I - LES FAITS

- 2I.02.1964 : Création de la SAPTA avec pour objet social :
"Tous travaux résultant de l'observation de photographies aériennes ou terrestres, leurs applications et travaux connexes, tous calculs scientifiques et techniques sur équipements électroniques..."
- I.0I.1966 au 3I.08.1968 : La SAPTA acquitte la T.P.S. sur les sommes reçues de ses clients, en grande partie des géomètres, puis, décide de ne plus la payer.
- 29.06.1967 : La SAPTA introduit auprès du directeur des services fiscaux une réclamation aux fins de remboursement de la T.P.S. indûment acquittée.
- 4.03.1968 : La direction des services fiscaux rejette la réclamation.
- 18.04.1968 : Notification du rejet
- 17.05.1968 : La SAPTA forme un recours devant le Tribunal Administratif contre la décision de rejet
- 16.10.1968 : L'administration notifie à la SAPTA, les redressements arrêtés pour le non-paiement de la T.P.S. jusqu'au 1er Janvier 1968, et de la T.V.A. après le 1er Janvier 1968.
- 4.12.1968 : Notification de l'avis de recouvrement relatif aux redressements notifiés le 16 Octobre 1968.
- 17.01.1969 : La SAPTA introduit auprès du directeur des services fiscaux une réclamation aux fins de décharge des redressements notifiés le 16 Octobre 1968

- 25.09.1969 : Le Directeur des services fiscaux, sur la base de l'art. 1938 du C.G.I., soumet d'office le litige à la décision du Tribunal administratif.
- 20.03.1973 : Le Tribunal administratif rejette la demande de la SAPTA
- 6.06.1973 : La SAPTA interjette appel
- 25.07.1975 : Le Conseil d'Etat rejette la requête sur le non-assujettissement à la T.P.S. et à la T.V.A. des prestations d'études et la reçoit, partiellement, pour l'exonération de T.P.S. et T.V.A. des études de constructions immobilières.

II - LE DROIT

L'arrêt du Conseil d'Etat envisage plusieurs problèmes. Nous limiterons nos développements à la seule question de l'assujettissement à la T.V.A., des prestations d'études effectuées par des Sociétés de capitaux, délaissant, ainsi, en particulier, la question de l'exonération des études relatives aux constructions immobilières.

A) LE PROBLEME

I°) - Prétentions des parties

a) - Société SAPTA

Pour la SAPTA, les travaux d'études, effectués dans le cadre de l'activité sociale, sont relatifs à des constructions immobilières et bénéficient, de ce fait, de l'exonération prévue à l'article 26I-5-5° C.G.I., quel que soit le montant du capital social détenu par les praticiens participant activement aux travaux d'études.

b) - Administration

Pour l'administration, les conditions de l'exonération de l'article 26I-5-5° C.G.I. ne sont pas remplies en l'espèce, l'activité de bureau d'études, quand elle est le fait d'une société, ne demeurant libérale, donc civile, que si les praticiens participant à l'exercice effectif de l'activité, détiennent une part importante du capital social.

2°) - Enoncé du problème

Une activité libérale, ne bénéficiant d'aucune mesure expresse d'exonération, devient-elle passible de plein droit de la TVA quand, exercée par une société, elle est le fait de praticiens qui n'ont qu'une participation faible ou nulle au capital social ?

B) LA SOLUTION

1°) Enoncé de la solution

"En dehors de toute mesure expresse d'exonération, quel que soit l'objet social, les prestations de services qu'accomplit une société anonyme et qui sont pour elles génératrices de recette d'exploitation relèvent d'une activité industrielle et commerciale, même lorsqu'il s'agit de prestations qui, accomplies par une personne physique, relèveraient d'une activité non commerciale".

2°) Commentaire de la solution

Pareille décision est surprenante, alors que le concept d'"affaire de nature industrielle ou commerciale", critère d'assujettissement à la T.V.A. (cf. J.C. GUINARD, L'affaire de nature industrielle ou commerciale, ed. LEFEBVRE 1975) doit être pris, pour ce qui est de la nature de l'activité dans son sens le plus objectif. L'article 256 du C.G.I. prévoit, en effet :

"Cette taxe s'applique, quels que soient :

- d'une part, le statut juridique des personnes qui interviennent dans la réalisation des opérations imposables ou leur situation au regard de tous autres impôts ;
- d'autre part, la forme ou la nature de leur intervention, et le caractère habituel ou occasionnel de celle-ci".

Le statut juridique des intervenants est expressément exclu comme critère d'assujettissement d'une activité à la T.V.A. Il peut, comme les autres éléments, avoir valeur d'indice mais doit rester un simple indice. La nature objective de l'activité doit être l'élément déterminant de la décision d'assujettissement, qui doit être négative chaque fois que l'activité a un caractère civil, sauf si un faisceau concordant d'indices laisse supposer un contexte commercial indéniable.

Aussi, quand le Conseil d'Etat justifie sa décision sur le seul statut juridique des intervenants et affirme qu'une Société Anonyme ne peut exercer, de par sa seule forme juridique, qu'une activité passible de la T.V.A., sans prendre la peine d'analyser la nature de celle-ci, il élabore une jurisprudence "contra légem", contraire à la lettre, tout au moins de l'article 256 du C.G.I. telle que voulue par l'administration fiscale elle-même. (J.C. GUINARD Op. Cit. - F. ALCADE : La notion fiscale de la profession libérale - mémoire D.E.S. MONTPELLIER 1974).

Aussi n'est-il pas étonnant que l'administration fiscale n'ait réagi que presque deux ans après la première décision du Conseil d'Etat en la matière (S.A. ELSA 20.02.1974). Ce n'est que par la réponse ministérielle à Député SPRAUER, que l'administration fiscale a fait savoir qu'elle entend désormais appliquer à compter du 1er Janvier 1976, la jurisprudence du Conseil d'Etat, découlant des arrêts S.A. ELSA, COGEFRA et SAPTA, supprimant ainsi la dernière possibilité, offerte par l'article 1649 quinquies E C.G.I., de faire échec à cette jurisprudence. (Rep. Min. Eco et Fin. SPRAUER J.O. débats AN 7.10.1975 p. 6635).

D'après cette réponse ministérielle, cependant, l'administration entend assujettir à la T.V.A. parmi les activités civiles exercées par les Sociétés Anonymes, les seules activités libérales.

La discrimination établie, quant à l'assujettissement des activités libérales exercées par des sociétés entre les sociétés anonymes et les SARL était déjà surprenante (C E, 5.03.1975 - 8860I SARL Bergères Auto-Ecole D.F. 1975 - 609) mais la distinction faite entre les activités libérales et les autres activités civiles l'est encore plus. Comme le Professeur COZIAN, nous ne pouvons que constater une fois de plus que "là où l'analyse juridique est floue, le régime fiscal ne saurait être ferme", et ceci est d'autant plus regrettable que le Conseil d'Etat participe, lui-même, en l'espèce, par une analyse superficielle des textes, à cet état d'incertitude.

Aussi, faut-il se demander si, du fait du caractère général du terme d'activité libérale, le Conseil d'Etat n'entend pas viser aussi, par sa décision le secteur de la Propriété Industrielle, pour lequel, il a été jusqu'à présent, très compréhensif. En effet, toute affaire qui relève d'une activité de nature industrielle ou commerciale est, aux termes mêmes de l'article 256 C.G.I., assujettie de plein droit à la T.V.A. L'administration fiscale et les Tribunaux administratifs, interprétant à contrario l'article 256 en ont conclu que toute activité civile reste du fait de sa nature, hors du domaine de la T.V.A. (les activités d'études et de recherches, la revue fiduciaire n° 504.1970 § 136).

Pour le secteur de la Propriété Industrielle, la problème est donc de savoir sous quelles conditions ses opérations relèvent d'une activité de nature civile.

Tirant argument de l'article 92 C.G.I., qui soumet les profits tirés par les inventeurs des droits de Propriété Industrielle qu'ils détiennent, à l'imposition des bénéfiques non commerciaux, l'administration fiscale et les Tribunaux administratifs admettent que l'activité a fiscalement un caractère civil, est, donc, non assujettie à la T.V.A., si elle est le fait d'un inventeur. (J.C. GUINARD op. cit. p. 150 - F. ALCADE Mémoire précité - Z. WEINSTEIN Le régime fiscal de la Propriété Industrielle, ed. Delmas 1972). Cette qualité est reconnue aux sociétés, non pas à raison du seul dépôt de brevet à leur nom, mais quand l'invention qui a abouti à ce dépôt, a été réalisée à leurs frais et risques, sous leurs ordres et directions, par des personnes engagées à cet effet. Aucune autre condition n'est, alors, exigée de la société, qui se voit reconnaître la qualité d'inventeur. De tous temps, l'administration fiscale et les Tribunaux administratifs ont refusé de faire application, au secteur de la Propriété Industrielle, même quand les profits étaient réalisés par des sociétés anonymes, de la théorie des 40%, pourcentage de détention du capital social habituellement exigé des praticiens pour que l'activité sociale conserve un caractère libéral. (cf. La jurisprudence citée par M. J.C. GUINARD - MM. KAUFFMANN et COGNET "Le régime fiscal du know how" cahiers droit de l'entreprise n° 1.1972). A partir du moment où, selon le dernier état de la jurisprudence du Conseil d'Etat, une participation même majoritaire des praticiens au capital social ne permet plus d'éviter la dénaturation du caractère libéral de l'activité, quand elle est le fait d'une société anonyme, toute activité libérale exercée par une société anonyme est passible de plein droit de la T.V.A., activité de recherche comprise.

Malheureusement, la logique n'est pas toujours une des vertus premières de la fiscalité. Aussi est-il fort probable que le secteur de la Propriété Industrielle reste soumis à des critères d'assujettissement à la T.V.A., plus favorables que ceux applicables aux autres activités libérales.

L'application de la jurisprudence découlant de l'arrêt SAPTA en sera une nouvelle illustration, si, comme le laisse penser le régime privilégié dont bénéficient, actuellement, au regard de la T.V.A., les sociétés anonymes pour leur activité de recherche, le secteur de la Propriété Industrielle, pour une raison ou une autre, y échappe.

Ceci n'est pourtant qu'opinion d'auteur et nullement une garantie absolue pour l'avenir.

A D D E N D U M

L'arrêt du Conseil d'état que nous avons commenté plus haut semble assujettir à la T.V.A. toutes les sociétés anonymes quelle que soit la nature de leur activité, du seul fait de leur forme juridique.

Nous hésitions, cependant, à généraliser son application au secteur de la propriété industrielle et pensions sur la base de la réponse ministérielle SPRAUER du 8 Octobre 1975, qui exclut les "activités non commerciales autres que libérales" du champ d'application de cette jurisprudence, que les produits de propriété industrielle perçus par les sociétés anonymes continueraient à bénéficier de l'exemption de T.V.A.

Cette opinion vient d'être expressément affirmée par l'administration dans l'instruction du 10 décembre 1975 (cf. BODGI 3A - 24 - 75 ; Feuilletés rapides F. LEFEBVRE n° 58 - 1975 2s), où elle écrit :

" L'assujettissement à la T.V.A. des prestations de services accomplies par une société anonyme ne s'étend pas aux activités non commerciales autres que libérales telles que
- les cessions de brevets et les concessions de licences
marques de fabrique, procédés et formules de fabrication par une société anonyme pouvant se prévaloir de la qualité d'inventeur. (Voir document joint)

N° 9I 433 - Société "Application de la photographie terrestre et aérienne"
(S.A.P.T.A.)

Section

Séance du II juillet, lecture du 25 juillet 1975
MM. KEREVER, rapp., CABANES, Com. du Gouv.

C.S.

Considérant, d'une part, qu'en vertu des dispositions combinées des articles 256-I-2° et 270 du Code général des impôts dans leur rédaction en vigueur avant le 1er janvier 1968, les taxes sur le chiffre d'affaires sont dues par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, accomplissent des actes relevant d'une activité industrielle et commerciale, en ce qui concerne notamment les prestations de services de toute nature, lesquelles sont passibles de la taxe sur les prestations de services; qu'à compter du 1er janvier 1968, en vertu de l'article 3 de la loi du 6 Janvier 1966, sont frappées de la taxe sur la valeur ajoutée toutes les affaires, y compris les prestations de services, relevant d'une activité industrielle ou commerciale;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 8 de la loi de finances pour 1967 en date du 22 décembre 1966 : "jusqu'au 31 décembre 1967, les entreprises qui effectuent des travaux d'études nécessaires à la réalisation d'opérations de constructions immobilières et de travaux publics sans participer à cette réalisation, sont considérées comme exerçant à ce titre une activité libérale au regard des taxes sur le chiffre d'affaires, quelles que soient les modalités d'exécution de ces travaux d'études"; que cette disposition a été maintenue en vigueur par l'article 8 de la loi du 22 décembre 1967 et reprise à l'article 26I-5-5° du code; qu'il résulte de cette disposition que les travaux d'études qu'elle définit sont exonérés des taxes sur le chiffre d'affaires pour la période postérieure au 1er janvier 1967, quelles que soient la nature juridique, les modalités d'intervention et les matériels de l'entreprise qui les effectue;

Considérant que la société anonyme "S.A.P.T.A." élabore, à partir de photographies aériennes prises par elle, des plans topographiques; qu'elle soutient que ces travaux d'études doivent être regardés comme effectués au titre d'une activité libérale et que, par suite, elle n'est redevable ni de la taxe sur les prestations de services pour la période du 1er janvier 1966 au 31 décembre 1967, ni de la taxe sur la valeur ajoutée pour la période du 1er janvier au 31 août 1968;

En ce qui concerne la période du 1er janvier 1966 au 31 décembre 1966;

Considérant que, quel que soit l'objet social, les prestations de services qu'accomplit une société anonyme et qui sont pour elle générateurs de redevances d'exploitation relèvent d'une activité industrielle ou commerciale, même lorsqu'il s'agit de prestations qui accomplies par une personne physique, relèveraient d'une activité non commerciale; que, dès lors, en application des dispositions des articles 256 - I - 2° et 270 du Code ci-dessus analysées et sans qu'il soit besoin de rechercher si les géomètres-acteurs de la société anonyme "S.A.P.T.A." ont ou non participé personnellement aux travaux topographiques ci-dessus décrits, ces travaux relèvent d'une activité industrielle et commerciale passible des taxes sur le chiffre d'affaires pour la période antérieure au 1er janvier 1967, date d'entrée en vigueur des dispositions précitées de

.../...

la loi du 22 décembre 1966; que, par suite, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à obtenir la restitution de la taxe sur les prestations de services ou la décharge de cette taxe pour la période allant du 1er janvier 1966 au 31 décembre 1966;

En ce qui concerne la période du 1er janvier 1967 au 31 août 1968 ;

Considérant que les travaux litigieux, qui consistent à rechercher, calculer et interpréter des données topographiques, puis à élaborer des plans de cette nature à partir de ces opérations, présentent le caractère d'études qui doivent être regardées comme une activité libérale quelle que soit l'importance des matériels mis en oeuvre ; qu'ainsi, lesdits travaux d'études, dans la mesure où ils sont directement utiles à des opérations de constructions immobilières ou de travaux publics, sont au nombre de ceux visés à l'article 8 de la loi du 22 décembre 1966 et de la loi du 22 décembre 1967, et à l'article 26I-5-5° précités;

Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'une partie des études litigieuses est destinée, d'une part, à des constructions immobilières, et, d'autre part, aux services du Ministère de l'Agriculture pour des travaux de remembrement, qui ont le caractère de travaux publics et à ceux des Ponts et Chaussées pour des constructions routières; qu'en revanche, les autres études, et notamment celle destinée à la rénovation du cadastre, ne concernent pas des opérations de constructions immobilières ou de travaux publics et ne sont pas, par suite, visées par les dispositions législatives précitées prévoyant l'exonération des taxes sur le chiffre d'affaires ;

Considérant qu'il résulte de ce qui a été dit ci-dessus que le premier groupe d'études, lorsqu'elles correspondent à des affaires faites après le 1er janvier 1967, entrent dans les prévisions de l'article 26I-5-5° précité, et doivent donc être assimilées à une activité libérale échappant à la taxe sur les prestations de services en ce qui concerne la période du 1er janvier au 31 décembre 1967, et à la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la fraction de la période litigieuse postérieure au 1er janvier 1968 ; qu'ainsi, la société requérante est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en décharge de la taxe sur les prestations de services et de la taxe sur la valeur ajoutée à raison des études qui viennent d'être définies; qu'en revanche, le surplus des conclusions de la requête doit être rejeté;

Considérant que le dossier soumis au Conseil d'Etat ne lui permet pas de déterminer le montant des recettes afférentes aux études qui, ainsi qu'il vient d'être dit, échappent aux taxes sur le chiffre d'affaires; qu'il y a lieu d'ordonner une mesure d'instruction contradictoire sur ce point afin de déterminer les bases des impositions dont il y a lieu d'accorder la décharge à la société requérante ;

D E C I D E :

Article 1er : Les conclusions de la requête de la société anonyme "S.A.P.T.A." tendant à obtenir la restitution de la taxe sur les prestations de services pour la période du 1er janvier au 31 juillet 1966, ainsi que la décharge de la même taxe pour la période du 1er août au 31 décembre 1966, sont rejetées.

Article 2 : Il sera, avant-dire-droit procédé à la diligence du Ministre de l'Economie et des Finances, contradictoirement avec la société "S.A.P.T.A." à un supplément d'instruction aux fins de déterminer le montant des affaires faites par la société "S.A.P.T.A." après le 1er janvier 1967 correspondant à des études topographiques destinées à des opérations immobilières, des constructions routières et des travaux de remembrement, qui, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, doivent être exonérées de la taxe sur les prestations de service et de la taxe sur la valeur ajoutée.

Article 3 : Il est accordé au Ministre de l'Economie et des Finances un délai de 4 mois à compter de la notification de la présente décision pour faire parvenir au secrétariat du Contentieux du Conseil d'Etat les renseignements précités à l'article ci-dessus.

Article 4 : Expédition de la présente décision sera transmise au Ministre de l'Economie et des Finances.

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Champ d'application

Activités libérales

Instruction du 10 décembre 1975, 3 A-24-75

On sait que l'Administration a déjà fait connaître, à l'occasion de plusieurs réponses faites le 8 octobre 1975 à des parlementaires, qu'elle entendait - tirant ainsi les conséquences de la récente jurisprudence du Conseil d'Etat - appliquer, à compter du 1^{er} janvier 1976, la T.V.A. aux sociétés anonymes exerçant une activité libérale (F.R. 49/75, p. 2).

La portée de cette nouvelle doctrine vient d'être précisée dans une instruction du 10 décembre 1975, dont nous donnons ci-après le texte.

On notera que les sociétés anonymes qui deviennent ainsi passibles de la T.V.A. à compter du 1^{er} janvier 1976 devront déposer, avant le 15 janvier, une déclaration d'existence auprès du service des impôts dont elles relèvent.

Dans deux arrêts (affaire S.A. Elsa, 20 février 1974, et affaire S.A. Cogefra, 16 octobre 1974; textes aux Bull. verts 3/74, p. 143 et 11/74, p. 574) le Conseil d'Etat a estimé que les prestations de services qu'accomplit une société anonyme et qui sont pour elle génératrices de recettes d'exploitation relèvent d'une activité de nature commerciale. Elles entrent dans le champ d'application de la T.V.A. tel qu'il est défini à l'article 256 du C.G.I. La Haute Assemblée pose ainsi le principe de la commercialité des services de toute nature rendus par une société anonyme à des tiers quelles que soient les tâches effectivement assumées par ses dirigeants.

En revanche, le critère d'exemption de la T.V.A. fondé sur la détention, par les praticiens, d'une certaine proportion de capital social con-

tinue d'être appliqué lorsque la société revêt la forme d'une société à responsabilité limitée (arrêt du 16 mars 1975, S.A.R.L. Bergères-Auto Ecole, texte et conclusions du commissaire du Gouvernement Fabre au Dupont 4/75, pp. 128 et 140).

Dans des réponses à des questions écrites, le ministre a précisé les conséquences que l'Administration entendait tirer des arrêts Elsa et Cogefra (F.R. 49/75, p. 2 et Bull. vert 11/75, Inf. 459).

L'instruction du 10 décembre 1975, ci-après, définit la portée de cette nouvelle doctrine qui prend effet à compter du 1^{er} janvier 1976.

I. - Champ d'application

1° OPERATIONS SOUMISES A LA T.V.A.

Les activités de nature libérale exercées par des sociétés anonymes revêtent un caractère commercial et sont obligatoirement assujetties à la T.V.A. sans qu'il y ait lieu de rechercher si les mêmes actes accomplis par des praticiens pour leur propre compte relèveraient ou non d'une activité non commerciale ou si les associés détenant au moins 40% du capital social prennent une part active et constante aux travaux à caractère technique et intellectuel.

L'assujettissement à la T.V.A. s'étend donc à l'ensemble des activités libérales exercées par des sociétés anonymes.

Ces activités sont extrêmement variées; à titre indicatif on peut citer:

- l'enseignement (scolaire ou universitaire, professionnel, ménager, artistique, sportif, etc.);
- les activités médicales ou para-médicales;
- les activités artistiques (architecture, décoration, etc.);
- les travaux d'études (sous réserve des indications données ci-dessous, 2° a), de recherches, d'analyse, d'expertise, de contrôle, de conseil, d'assistance dans tous les domaines.

Il est précisé que les sociétés anonymes exerçant une activité de conseil juridique ou fiscal deviennent obligatoirement assujetties à la T.V.A., même si elles ont obtenu, par dérogation aux dispositions de l'article 58 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971, leur inscription sur la liste spéciale établie par le procureur de la République.

Par ailleurs, les sociétés anonymes qui exploitent des établissements d'enseignement perdent le bénéfice de l'exemption de la T.V.A. prévu, par tolérance administrative, en faveur de certaines ventes accessoires: livres, cahiers, fournitures diverses, objets fabriqués par les élèves dans le cadre d'un enseignement à caractère technique, etc. (Feuillets T.V.A.-II, 2045, 2130, 2132, 2160, notamment).

Enfin, les sociétés anonymes de représentation ne peuvent plus se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 261-4-3° du C.G.I. en faveur des opérations réalisées par les représentants de commerce, exonération qui leur était accordée par simple mesure de tolérance (Feuillets T.V.A.-V, 250 et III, 710).

2° OPERATIONS ECHAPPANT AU PAIEMENT DE LA T.V.A.

a) **TRAVAUX D'ETUDES NECESSAIRES A LA REALISATION DE CONSTRUCTIONS IMMOBILIERES OU DE TRAVAUX PUBLICS.** - L'application du principe de commercialité des prestations de services réalisées par les sociétés anonymes ne remet pas en cause l'exonération expresse des travaux d'études nécessaires à la réalisation de constructions immobilières ou de travaux publics dont certains bureaux d'études peuvent se prévaloir, en vertu de l'article 261 5 5° du C.G.I., quelles que soient leur forme juridique ou les modalités d'exécution de leurs travaux (cf. Rép. Vauclair, J.O. Déb. A.N. du 3 octobre 1975; Bull. vert 10/75, Inf. 416-III).

Il est toutefois rappelé que les sociétés anonymes qui accomplissent des études d'ordre technique ou intellectuel dont une partie seulement revêt le caractère d'études préliminaires à des opérations de constructions immobilières ou de travaux publics peuvent renoncer au bénéfice de l'exonération applicable à ces dernières en optant pour le paiement de la T.V.A. dans les conditions prévues à l'article 260-1-4° du C.G.I. (Feuillets T.V.A.-II, 4041).

b) **ACTIVITES NON COMMERCIALES AUTRES QUE LIBERALES EXERCEES PAR LES SOCIETES ANONYMES.** - L'assujettissement à la T.V.A. des prestations de service accomplies par une société anonyme ne s'étend pas aux activités non commerciales autres que libérales telles que :

- les locations à caractère civil d'immeubles à usage commercial, industriel, professionnel ou d'habitation (Feuillets blancs et verts T.V.A.-II, 620 et s.);

- les activités agricoles;

- les cessions de brevets et les concessions de licences, marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication par une société anonyme pouvant se prévaloir de la qualité d'inventeur (Feuillets T.V.A.-II, 2370 et s.).

c) **ACTIVITES LIBERALES EXERCEES PAR DES ENTREPRISES AUTRES QUE DES SOCIETES ANONYMES.** - Les conditions dans lesquelles les personnes physiques et les personnes morales autres que les sociétés anonymes peuvent, en vertu de la doctrine administrative, bénéficier de l'exemption qui s'attache généralement à l'exercice d'une profession libérale demeurent inchangées.

En particulier, ces entreprises continuent d'échapper au paiement de la T.V.A. dans la mesure où elles n'effectuent que des opérations à caractère technique et intellectuel et n'adoptent pas de méthodes commerciales de gestion se traduisant :

- soit par le recours à une abondante publicité avec emploi de démarcheurs, représentants ou correspondants;

- soit par l'exploitation de plusieurs bureaux, succursales ou agences qui, en raison de leur nombre ou de leur dispersion géographique, ne permettent pas aux exploitants de participer effectivement aux opérations de chacun des établissements composant l'entreprise;

- soit par la spéculation sur le travail de techniciens salariés qui ne participent pas à la répartition des bénéfices, ni à la gestion de l'entreprise.

Dans cette dernière hypothèse, l'Administration admet que le caractère libéral reste acquis à l'activité exercée :

- soit, sous la forme d'une entreprise individuelle, lorsque l'exploitant participe effectivement aux travaux à caractère technique et intellectuel et non simplement à la gestion administrative de son établissement;

- soit, sous la forme d'une personne morale autre qu'une société anonyme, lorsque les personnes physiques qui s'identifient à cette personne morale dirigeants de sociétés de personnes, membres du conseil d'administration d'une association ou associés détenant au moins 40% du capital d'une société) prennent une part active et constante aux travaux de nature libérale.

II. - Assiette

Conformément aux dispositions des articles 266 et 267 du C.G.I., le chiffre d'affaires imposable à la T.V.A. est constitué par le prix des services rendus et le montant des ventes accessoires (ou par la valeur des biens ou services reçus en paiement). Ces prix et valeurs s'entendent tous frais et taxes compris à l'exclusion de la T.V.A. elle-même et des prélèvements de toute nature assis en addition à cette taxe et suivant les mêmes règles que celle-ci.

III. - Fait générateur

Pour les opérations imposables qui relèvent de la catégorie des prestations de services le fait générateur de la T.V.A. est constitué par l'encaissement du prix ou de la rémunération (art. 269-1°-g du C.G.I.; Feuillets T.V.A.-VII, 110 et s.). La T.V.A. est donc normalement exigible sur tous les encaissements effectués à compter du 1^{er} janvier 1976 par les sociétés anonymes nouvellement assujetties. Il est toutefois admis, par mesure de tolérance, que les encaissements correspondant à des opérations qui, avant cette date, ont été exécutés en totalité ou en partie et ont donné lieu à facturation définitive ne donnent pas lieu au paiement de la taxe.

Il est rappelé que les prestataires de services peuvent, sur leur demande, être autorisés à acquitter la taxe d'après les débits (art. 269-2 du C.G.I.) dans les conditions prévues à l'article 77 de l'annexe III au C.G.I. (Feuillets T.V.A.-VII, 190 et s.).

Quant aux ventes accessoires, elles sont imposables au moment de la livraison de la marchandise, c'est-à-dire lors de la remise à l'acheteur de la marchandise ayant fait l'objet du contrat. Dans le cas de ventes au comptant, cette livraison coïncide, en fait, avec l'encaissement du prix.

IV. - Taux

Sauf dispositions particulières, le taux applicable aux opérations réalisées est le taux normal de 20%.

Il est rappelé :

1° Que bénéficient du taux intermédiaire de 17,60% :

- les travaux exécutés par les laboratoires d'analyse médicale (Feuillets T.V.A.-VIII, 1140 et s.),
- les activités d'enseignement présentant un caractère général (scolaire ou universitaire), agricole, ménager, professionnel ou artistique (Feuillets T.V.A.-VIII, 1180 et s.).

2° Que les ventes de livres sont passibles du taux réduit de 7% (Feuillets T.V.A.-VIII, 600 et s.).

V. - Régime des déductions

Les sociétés anonymes nouvellement assujetties à la T.V.A. à compter du 1^{er} janvier 1976, en vertu de la présente instruction, peuvent se prévaloir dans les conditions de droit commun, des dispositions de l'article 226 de l'annexe II au C.G.I. (Feuillets T.V.A.-IX, 6040 et s.).

Il s'ensuit qu'à la date de leur assujettissement, elles pourront opérer la déduction :

1° De la T.V.A. ayant porté sur :

- d'une part, les biens ne constituant pas des immobilisations qu'elles détiennent en stock à la date de leur assujettissement ;
- d'autre part, les immobilisations en leur possession et qui n'ont pas encore commencé à être utilisées à la date de leur assujettissement.

2° D'une fraction de la T.V.A. ayant porté sur les biens constituant des immobilisations en cours d'utilisation. Cette fraction est égale au montant de la taxe afférente à ces biens, atténué d'un cinquième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle le droit à déduction a pris naissance.

VI. - Obligations des redevables

Les sociétés anonymes qui seront assujetties à la T.V.A. à titre obligatoire devront souscrire, auprès du service des Impôts dont elles relèvent, une déclaration d'existence conforme au modèle fourni par l'Administration ; cette déclaration devra être déposée, selon le cas, avant le 15 janvier 1976, ou dans les quinze jours du début de leur activité. Elles devront, bien entendu, se conformer à toutes les autres obligations des redevables (établissement des factures, comptabilisation des opérations réalisées, dépôt des déclarations, paiement de l'impôt, etc ; cf. Feuillets T.V.A.-XI, 1 et s.).