

de même des modalités d'exploitation, y compris pour le jeu des exonérations.

Mais cette interprétation n'est pas confirmée par la jurisprudence, qui attache plus de conséquences au fait générateur défini par l'article 1478 du CGI comme l'activité exercée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, tant en ce qui concerne le principe de l'imposition que la consistance de l'activité imposable.

Il en va ainsi par exemple :

— pour la détermination du nombre de salariés à prendre en compte pour l'exonération des artisans (CGI, art. 1452) (CE, 2 juin 1982, n° 22 304 : Dr. fisc. 1983, n° 7, comm. 263. — CAA Lyon, 8 juin 1989, n° 173 : RJF 1989, n° 973. — CAA Nantes, 5 juin 1991, n° 89-735 : Dr. fisc. 1992, n° 18, comm. 940. — CE CAPC, 23 juill. 1993, req. n° 128 295 : RJF 1993, n° 1456 rejetant le pourvoi en cassation dirigé contre l'arrêt précédent) ;

— pour l'appréciation du mode de fonctionnement d'une société coopérative ouvrière de production (solution implicite) : (CE, 24 mai 1989, n° 60 297 : Dr. fisc. 1989, n° 39, comm. 1689) ;

— pour la répartition des bases d'imposition entre deux exploitants (CE, plén., 30 mars 1990, n° 57 883 : Dr. fisc. 1990, n° 28, comm. 1396) ou entre deux communes : (CE, plén., 30 mars 1990, n° 66 283 : Dr. fisc. 1990, n° 28, comm. 1395).

Dans la ligne de cette jurisprudence, le Conseil d'État estime donc qu'en se référant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition pour apprécier le nombre de salariés à prendre en compte au regard de l'exonération prévue à l'article 1451 du CGI, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit.

3° L'article 310 HA de l'annexe II au CGI prévoit que pour l'application de la taxe professionnelle, le nombre de salariés est calculé sur la période de référence définie à l'article 1467-A du CGI. Comme l'a souligné le commissaire du Gouvernement, le moyen tiré par le ministre de ce texte n'était pas dépourvu de portée, puisque la référence au nombre de salariés ne concerne pas au sens strict la détermination des bases d'imposition qui fait référence au montant des salaires.

Mais comme l'avait proposé le commissaire du Gouvernement, le Conseil d'État fait prévaloir une conception extensive de la référence au 1^{er} janvier de l'année d'imposition figurant à l'article 1478 du CGI pour déterminer le principe de l'assu-

jettissement et les conditions d'une éventuelle exonération, et estime que l'article 310 HA de l'annexe II au CGI n'a pas eu pour objet et ne saurait avoir pour effet de déroger au principe de la référence au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

ANNOTER : J.-Cl. Fiscal ID, Fasc. 1274-2, n° 96 s.



Considérant que l'article 1451-I-2° du CGI exonère de taxe professionnelle les sociétés coopératives agricoles, les coopératives agricoles et vinicoles pour les activités autres que la vinification, à condition qu'elles emploient au plus trois salariés ; que, conformément à la règle énoncée par l'article 1478 du CGI, il y a lieu, pour déterminer si l'une de ces sociétés ou coopératives satisfait ou non, pour une année d'imposition donnée, à cette condition, relative au principe de l'assujettissement à la taxe professionnelle, de se placer au 1^{er} janvier de ladite année ; que la disposition de l'article 310 HA de l'annexe II au CGI, invoquée par le ministre du budget, selon laquelle « le nombre de salariés est calculé sur la période de référence définie à l'article 1467 A du CGI » pour la fixation des bases de la taxe professionnelle, n'a pas eu pour objet et ne saurait avoir pour effet de déroger au principe ci-dessus rappelé ; qu'ainsi la Cour administrative d'appel de Lyon n'a pas commis d'erreur de droit en retenant la date du 1^{er} janvier 1986 pour apprécier si la société coopérative agricole « Cave du Prieuré » remplissait la condition prévue par l'article 1451-I-2° du code pour bénéficier, au titre de l'année 1986, de l'exonération instituée par ce texte ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre du budget n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué, par lequel la Cour administrative d'appel de Lyon, estimant que cette condition était remplie, a rejeté le recours qu'il avait formé contre le jugement du Tribunal administratif de Grenoble du 29 novembre 1991, en tant qu'il a déchargé la société coopérative agricole « Cave du Prieuré » de la taxe professionnelle à laquelle celle-ci avait été assujettie au titre de l'année 1986, dans les rôles de la commune de Vinsobres (Saône) ;...

Conseil d'État, 9^e et 8^e sous-sections, 29 décembre 1995, req. n° 146 981, Sté coopérative agricole « Cave du Prieuré ».

220 - EXONÉRATIONS TEMPORAIRES — Entreprises industrielles et commerciales nouvelles — Conditions de l'exonération — Caractère nouveau de l'entreprise — Entreprise reprenant les contrats conclus par une société préexistante — Entreprise nouvelle (oui).

Voir commentaire n° 214.

ANNOTER : J.-Cl. Fiscal ID, Fasc. 1274-5, n° 19 et s.

TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

Taxe sur la valeur ajoutée

Opérations imposables

221 - OPÉRATIONS EFFECTUÉES À TITRE ONÉREUX PAR UN ASSUJETTI — 1° Notion d'assujetti — 2° Opération effectuée par un assujetti n'agissant pas en tant que tel — Opération n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA. Vente de lingots d'or acquis à titre de placements (Concl. CE, 29 déc. 1995, req. n° 118 754).

1° Il résulte des articles 256 et 256 A du CGI — interprétés à la lumière des articles 2 et 4 § 1 et 2 de la 6^e Directive CEE — qu'est regardé comme assujetti quiconque accomplit des activités économiques de producteur, commerçant ou prestataire de services ou se livre à des opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Si les États ont la faculté (6^e Directive, art. 4 § 3) de regarder comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant de ses activités économiques, ne peut être regardé comme une telle opération le fait, par une société, même de forme commerciale, de revendre des lingots d'or antérieurement acquis non comme objet de négoce, mais à titre de placement.

2° En estimant que le § 3 de l'article 4 de la 6^e Directive n'exclut pas la prise en compte d'opérations occasionnelles portant sur les diverses activités économiques au nombre desquelles doivent être comprises les négociations de lingots d'or

réalisées par une entreprise commerciale ou industrielle sans rechercher si cette entreprise s'est ainsi livrée à l'une des activités économiques définies par le § 2 du même article, la cour administrative d'appel commet une erreur de droit.

3° Le juge de cassation règle l'affaire au fond après annulation de l'arrêt attaqué lorsque la solution du litige découle du motif de cassation retenu (*CE, 9^e et 8^e sous-sect., 29 déc. 1995, req. n° 118 754, Sté Sudfer*).

Observations. — L'importante décision publiée ci-après avec les conclusions du commissaire de Gouvernement Philippe Martin, a donné l'occasion au Conseil d'État de préciser, à propos d'une vente de lingots d'or réalisée par une société en dehors de son activité principale, la notion « d'assujetti agissant en tant que tel » retenue par l'article 256 du CGI.

I. — **Contexte.** — La société venait aux droits d'une société ayant pour activité le traitement de déchets industriels de métaux et ferrailles qui avait acquis en 1964 et 1965 des lingots d'or qu'elle avait inscrits à son actif. Elle avait revendu, en 1982, 90 de ces lingots. Appliquant la « doctrine administrative » qui regardait comme assujettie à la TVA la revente de lingots d'or acquis par une entreprise à titre de placements à long terme (*Instr. 30 nov. 1964 : Dr. fisc. 1964, n° 50, comm. 1279*), elle avait acquitté la taxe, puis en avait demandé le remboursement.

Par un arrêt du 22 mai 1990 (*n° 89-560 : Dr. fisc. 1991, n° 30, comm. 1573*), la Cour administrative d'appel de Paris avait rejeté sa contestation. L'argumentation de la société en appel portait à la fois sur la définition du champ d'application de la TVA et sur le régime de l'or. Sur le premier point, la société soutenait qu'était hors du champ de la TVA une opération portant sur des valeurs de placement inscrites à son bilan sans rapport avec son activité commerciale normale et n'ayant pas la nature de biens meubles corporels. Pour écarter cette argumentation, la Cour administrative d'appel de Paris avait estimé que la notion d'assujetti en tant que tel incluait les personnes effectuant, de façon indépendante, même à titre occasionnel, des opérations relevant de l'une des activités économiques définies au § 2 de l'article 4 de la 6^e Directive, et qu'au nombre de ces opérations, figurait la négociation de lingots d'or, qui constituent des biens meubles corporels, par une entreprise commerciale.

Sur le deuxième point, relatif au régime de l'or, la société soutenait notamment que son assujettissement entraînerait des disparités de traitement par rapport aux opérations réalisées sur l'or autre qu'industriel, soit par les professionnels de ce commerce, exonérés par l'article 261-C-1^o g du CGI, soit par des particuliers, placés hors du champ d'application de la taxe. La Cour administrative d'appel de Paris avait écarté cette argumentation en relevant que les dispositions applicables étaient conformes aux objectifs de la 6^e Directive, et que notamment, l'exonération en cause était permise par l'article 28 qui autorise les États à maintenir les exonérations existantes. C'est plutôt ce deuxième aspect de l'arrêt, relatif aux opérations sur l'or, qui avait alors retenu l'attention des commentateurs.

II. — **Problématique.** — La société a repris en cassation une argumentation analogue, mais en mettant plus nettement l'accent sur les moyens tirés du champ d'application de la TVA.

S'agissant du régime de l'or, la société soutenait, à nouveau, que les ventes de lingots d'or ne constituent pas des livraisons de biens meubles corporels au sens des articles 2 et 5 de la 6^e Directive. Mais comme le souligne le commissaire du Gouvernement Ph. Martin, cette assimilation n'est pas exclue dès lors que le critère retenu par la CJCE pour distinguer monnaie et marchandise est celui de l'utilisation comme moyen de paiement, lequel exclut de regarder les lingots d'or comme un instrument monétaire. En outre, le régime de l'or prévu par la 6^e Directive montre que les pièces d'or ne sont pas situées hors du champ d'application de la TVA (V. sur ce point, *CE, 26 févr. 1993, n° 143 039 : Dr. fisc. 1993, n° 17-18, comm. 924 ; RJF 1993, p. 279, concl. O. Fouquet*).

En ce qui concerne le champ d'application de la TVA en général, la société soutenait que la vente de lingots d'or qu'elle

avait réalisée ne constituait pas une opération effectuée à titre occasionnel par un « assujetti agissant en tant que tel », notion introduite à compter du 1^{er} janvier 1979 par la transposition de la 6^e Directive et sur laquelle la jurisprudence n'a que rarement eu l'occasion de se prononcer.

Comme l'a souligné le commissaire du Gouvernement, la jurisprudence portant sur la période antérieure au 1^{er} janvier 1979 faisait prévaloir une conception « globalisante » de l'activité commerciale, notamment par référence au statut d'une société de forme commerciale (*CE, plén., 20 févr. 1974, n° 89 237, SA Elsa : Dr. fisc. 1974, n° 24, comm. 738, concl. M^{me} M.-A. Latournerie ; Rec. CE, p. 127*).

Dès lors, la cession d'éléments d'actif était assujettie à la TVA, principe dont le Conseil d'État avait fait application dans le cas des ventes d'or (*CE, 14 mars 1983, n° 36 292 : Dr. fisc. 1983, n° 48, comm. 2229, concl. P. Rivière. — 6 mai 1985, n° 37 361 : Dr. fisc. 1986, n° 49, comm. 2204, concl. O. Fouquet*).

Pour maintenir la même solution pour la période postérieure au 1^{er} janvier 1979, la Cour administrative d'appel de Paris s'était fondée dans l'arrêt attaqué, à la fois sur la nature commerciale de la société et sur la possibilité laissée aux États par l'article 4, § 3 de la 6^e Directive d'assujettir les personnes effectuant, à titre occasionnel, une opération économique, possibilité prévue à l'article 256 A du CGI jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 (*Dr. fisc. 1992, n° 31-32, comm. 1551*).

Le commissaire du Gouvernement Ph. Martin a réexaminé l'ensemble du problème posé à la lumière des principes généraux de la 6^e Directive dont les articles 2 et 4, § 1 et 2 font coexister trois critères d'assujettissement à la TVA :

— celui de la livraison de biens ou la prestation de services effectuée à titre onéreux qui a donné lieu à une abondante jurisprudence, notamment au regard du critère du « lien direct »,

— celui de l'activité économique qui donne à la TVA un champ d'application très large (V. par ex. *CJCE, 20 juin 1991, aff. C-60/90, Polysar : Dr. fisc. 1991, n° 41, comm. 1911*),

— celui de l'assujetti agissant en tant que tel, qui a donné lieu à un arrêt récent de la CJCE du 4 octobre 1995 (*aff. C-291/92 : Dr. fisc. 1996, n° 4, comm. 75, concl. Avocat général F. G. Jacobs*) et qui est, en l'espèce, le critère opérant.

Cette dernière notion conduit à réexaminer le caractère globalisant de la jurisprudence pour la période postérieure au 1^{er} janvier 1979. Dès lors qu'une société effectue, comme en l'espèce, une opération ne relevant pas de son activité économique principale, l'assujettissement à la TVA ne découle ni de son statut et de sa forme commerciale, ni d'une quelconque « contamination » par le caractère commercial de l'activité principale. L'assujettissement de la vente de lingots d'or par une société de forme commerciale et dont l'activité principale — le négoce de déchets métalliques — est assujettie, ne peut être déterminée qu'en fonction d'une analyse spécifique de l'opération en cause portant sur le point de savoir si elle relève d'une activité économique taxable.

Or, si une opération effectuée à titre occasionnel peut être taxée, la France ayant utilisé la possibilité offerte par l'article 4 § 3 de la 6^e Directive, encore faut-il qu'elle relève d'une activité économique. Or, l'acquisition en vue d'un placement de lingots d'or ne relève pas, par nature, d'une activité économique. Dans son arrêt, du 20 juin 1991 précité, la CJCE estime que l'acquisition et la détention de parts sociales ne sont pas à elles seules une activité économique, si elles ne se rattachent pas à l'exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence. C'est également le raisonnement fait par le Conseil d'État dans son arrêt du 13 décembre 1991 (*n° 61 379, Satam : Dr. fisc. 1992, n° 16, comm. 851 ; RJF 1992, n° 157, concl. Ph. Martin, p. 13*).

Par rapport à ce critère, la notion « d'opération financière accessoire » est sans incidence, car elle ne concerne que le calcul du *prorata*, et non le principe de l'assujettissement, qui découle de la participation à une activité économique.

III. — **Solution fiscale.** — Dans la présente espèce, l'acquisition et la vente de lingots d'or par la société ne pouvaient être regardées comme relevant d'une activité économique, dès lors qu'elles ne se rattachaient pas à l'exploitation d'un bien en vue de produire des recettes à caractère permanent. La Cour administrative d'appel de Paris, en admettant l'assujettissement de la vente de lingots d'or sans rechercher si la société s'était livrée à l'une des activités économiques limitativement exonérées par l'article 4 § 2 de la 6^e Directive, la cour avait entaché son arrêt d'erreur de droit en faisant une inexacte application des articles 256 et 256 A du CGI.

Annulant l'arrêt attaqué, le Conseil d'État fait application de l'article 11 de la loi du 31 décembre 1987 (n° 87-1127 : *Dr. fisc.* 1988, n° 4, *comm.* 110) en réglant l'affaire au fond, dès lors que la solution du litige découle du motif de cassation retenu, par l'annulation partielle du jugement du tribunal administratif et l'octroi à la société du remboursement sollicité.

ANNOTER : J.-Cl. *Fiscal TCA*, Fasc. 2000-6-A, n° 49 s.



Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête :

Considérant qu'aux termes du I de l'article 256 du CGI : « Sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel... » et qu'aux termes de l'article 256 A du même code, dans sa rédaction issue de la loi du 29 décembre 1978 : « Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent, de manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, une ou plusieurs opérations soumises à la TVA, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard d'autres impôts ou la nature de leur intervention... » ; qu'il résulte de ces dispositions, qui, d'une part, ont été prises pour l'adaptation de la législation nationale aux articles 2 et 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième Directive n° 77/388/77 du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 en vertu desquels est, notamment, considéré comme assujetti quiconque accomplit des activités économiques de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ou se livre à des opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, d'autre part, ont fait application de l'article 4, paragraphe 3, de la même directive, selon lequel les États membres ont la faculté de considérer également comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités économiques ci-dessus visées, qu'est étranger à de pareilles activités et, en particulier à une activité de commerçant, le simple fait par une société, même commerciale par son objet ou par sa forme, de revendre des biens, tels, en l'espèce, que des lingots d'or, qu'elle avait acquis non comme objet de négoce, mais à titre de simple placement, d'où il découle qu'une transaction de cette nature ne constitue pas une opération effectuée par un assujetti à la TVA agissant en tant que tel et se trouve ainsi placée hors du champ d'application de cette taxe ;

Considérant que, pour juger que la société anonyme « Groupement pour le traitement des Métaux et Ferrailles » (GTMF), aux droits à laquelle est substituée la société Sudfer, avait à bon droit soumis à la TVA la revente par elle effectuée en 1982, de 90 lingots d'or, inscrits à l'actif de son bilan, qu'elle avait acquis en 1964 et 1965 et, par suite, qu'elle n'était pas fondée à demander la restitution de la partie de cette taxe dont l'Administration ne lui avait pas accordé dégrèvement, la Cour administrative d'appel de Paris a retenu pour motif, non surabondant, que « le paragraphe 3 de l'article 4 de la sixième directive... n'exclut pas la prise en compte d'opérations occasionnelles portant sur les diverses activités économiques au nombre desquelles doivent être comprises les négociations de lingots d'or réalisées par une entreprise commerciale ou industrielle » ; qu'en omettant de rechercher si, en procédant à une telle négociation et indépendamment du fait qu'elle est une entreprise commerciale, la société Sudfer pouvait être regardée comme s'étant ainsi livrée à l'une ou l'autre des activités économiques conférant la qualité d'assujetti à la TVA, limitativement définies par l'article 4, paragraphe 2, de la 6^e Directive, la cour a fait une inexacte application des dispositions précitées du CGI ; que son arrêt doit, dès lors, être annulé ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, par application de l'article 11 de la loi du 31 décembre 1987, de régler l'affaire au fond ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que les lingots d'or que la société anonyme « Groupement pour le traitement des Métaux et Ferrailles » (GTMF) a revendus en 1982 avait été acquis par elle en 1964 et 1965 à titre de simple placement et non comme objet de négoce ; qu'en procédant à cette revente, la société ne peut être regardée comme s'étant livrée à une activité économique de commerçant lui conférant, par elle-même, la qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée ; qu'elle est, dès lors, fondée à soutenir que c'est à tort que, par l'article 2 du jugement dont elle a fait appel, le Tribunal administratif de Versailles a rejeté sa demande en restitution de la TVA qu'elle avait spontanément acquittée et s'élevant, après le dégrèvement partiel qui lui a été accordé le 7 février 1985, à 866 998 F ;...

CONCLUSIONS DE M. LE COMMISSAIRE
DU GOUVERNEMENT PH. MARTIN

La SA « Groupement pour le traitement des métaux et ferrailles » (GTMF), récemment devenue la SA Sudfer, exerce une

activité de négoce de métaux non ferreux provenant de déchets industriels. Sous le régime antérieur à la loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 (*Dr. fisc.* 1991, n° 2-3, *comm.* 45), elle avait exercé l'option pour la TVA prévue par l'ancien article 260-3° du CGI en ce qui concerne « les personnes qui effectuent des opérations portant sur des déchets neufs d'industrie et sur les matières de récupération ».

Elle a acheté en 1964 et 1965 des lingots d'or, comme d'ailleurs des valeurs mobilières, et les a inscrits à l'actif de son bilan sous le compte « titres de placement ». Elle a revendu 90 lingots en 1982 dans le but, indique-t-elle, de distribuer des dividendes. Se conformant à la doctrine administrative, elle a acquitté la TVA sur la plus-value réalisée au titre de cette cession.

Puis elle s'est ravisée et a demandé la restitution de la TVA acquittée, au motif que la vente des lingots d'or n'entraîne pas dans le champ d'application de la TVA. Mais le principe de l'assujettissement a été confirmé par le tribunal administratif puis la Cour administrative d'appel de Paris.

La société se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 22 mai 1990 (*req.* n° 89-560, *GTMF* : *Dr. fisc.* 1991, n° 30, *comm.* 1573 ; *RJF* 8-9/90, n° 992).

La présente affaire pose notamment la question du maintien de votre jurisprudence antérieure à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 1979, des textes transposant la 6^e Directive TVA du 17 mai 1977. Vous avez en effet, à deux reprises, considéré comme passible de la TVA la revente de lingots d'or par des entreprises commerciales (*CE*, 14 mars 1983, *req.* n° 36 292, *SA Imprimerie Marchand* : *Dr. fisc.* 1983, n° 48, *comm.* 2229, *extraits concl. Ph. Martin* ; *RJF* 5/83, n° 620. — 6 mai 1985, n° 37 361, *Sté « Les grands magasins de la Samaritaine »* : *Dr. fisc.* 1986, n° 49, *comm.* 2204, *concl. O. Fouquet* ; *RJF* 7/85, n° 1033).

I. — L'argumentation de la société Sudfer combine en permanence les textes du CGI et les dispositions de la 6^e Directive. Nous vous proposerons de la suivre dans cet exercice dès lors que les dispositions nationales relatives à la TVA doivent être interprétées à la lumière de la 6^e Directive (*CE*, *Ass.*, 22 déc. 1989, n° 86 113, *Cercle militaire mixte de la caserne Mortier* : *Dr. fisc.* 1990, n° 14, *comm.* 716 ; *RJF* 2/90, n° 130, *concl. M^{me} M.-D. Hagelsteen*, p. 80).

A. — La société Sudfer invoque tout d'abord le régime juridique et fiscal de l'or pour soutenir que les ventes de lingots d'or ne sont pas des livraisons de biens meubles corporels au sens des articles 2 et 5 de la 6^e Directive et de l'article 256 du CGI définissant le champ d'application de la TVA.

Prenant appui sur la distinction traditionnelle entre or monétaire et or industriel, la société soutient que le lingot, en tant qu'or monétaire, est un instrument d'échange et de réserve qui ne peut faire l'objet de consommation et est donc étranger au champ de la TVA.

Cette thèse se heurte à deux objections.

1^o En premier lieu, les articles 2 et 5 de la 6^e Directive utilisent la notion très large de bien meuble corporel laquelle est susceptible, littéralement, de s'appliquer aux lingots d'or. L'argument tiré de ce que les lingots ne sont ni détruits ni transformés n'est guère convaincant dans la mesure où le négoce d'œuvres d'art est assujetti à la TVA, alors que ces œuvres ne sont en principe destinées ni à la destruction ni à la transformation.

Dans l'affaire jugée par la Cour de justice des Communautés européennes le 23 novembre 1978 (*Regina c/ Thompson*, *Rec. CE*, p. 2247), se posait la question de savoir dans quelles conditions des pièces d'or ou d'argent pouvaient être considérées comme des marchandises dont la libre circulation est régie notamment par les articles 30 à 37 du Traité de Rome. La Cour de justice des Communautés européennes a répondu que les pièces qui ont un cours légal dans les États membres sont à considérer comme des moyens de paiement et non comme des marchandises (points 25 et 26). En revanche, les pièces qui n'ont plus cours légal ne sauraient être considérées comme moyens de paiement et peuvent donc être qualifiées de marchandises (points 30 et 31).

On peut en déduire que le critère séparant la monnaie de la marchandise est l'utilisation comme moyen de paiement. Or les lingots ne sont pas des moyens de paiement mais des biens d'investissement.

2^o En second lieu, le régime fiscal de l'or défini par la 6^e Directive ne conforte pas la thèse de la société. L'article 13-B-d-4 de la Directive exonère de la TVA « les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des monnaies et billets de collection ; sont considérés comme de collection les pièces en or, en argent ou autre métal,

ainsi que les billets qui ne sont pas normalement utilisés dans leur fonction comme un moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique ».

Or, l'article 13 C-b permet aux États membres de prévoir une option pour l'assujettissement des opérations sous B sous d. Les pièces d'or ne sont donc pas par nature hors du champ de la TVA puisqu'une option peut faire échec à l'exonération.

Précisons que l'exonération prévue par le CGI à l'article 261-C-1° g concerne « les opérations relatives à l'or, autres que l'or industriel, lorsqu'elles sont réalisées par les établissements de crédit, sociétés de bourse, changeurs, escompteurs et usuriers, ou par toute autre personne qui en fait son activité principale ». Cette exonération, qui trouve sa source dans la possibilité ouverte par l'article 28-3-b de la 6^e Directive et son annexe F de maintenir des exonérations à titre transitoire, n'éclaire pas la question du champ de la TVA.

En revanche, il peut être intéressant de relever que la Commission des Communautés européennes a présenté le 28 octobre 1992 une proposition de directive modifiant la 6^e Directive pour définir un régime particulier applicable à l'or. Après avoir relevé que selon la 6^e Directive les opérations portant sur l'or sont en principe taxables, la commission propose un texte affirmant, à titre de champ d'application, que « les États membres appliquent la TVA aux livraisons d'or et prestations de services des intermédiaires y afférentes ». Puis la commission propose certaines exonérations et règles particulières d'assiette.

Cette proposition confirme notre analyse précédente selon laquelle l'or monétaire n'est pas par nature hors du champ de la TVA. La Cour administrative d'appel de Paris n'a pas commis d'erreur de droit sur ce point.

B. — Le second moyen de la société Sudfer consiste à soutenir que la cession des lingots d'or n'entre pas dans le champ d'application de la TVA car elle n'a pas été réalisée par un « assujetti agissant en tant que tel ». Avant d'examiner cette notion, qui trouve son origine dans l'article 2 de la 6^e Directive et est reprise à l'article 256 du CGI, nous rappellerons brièvement le fondement de votre jurisprudence antérieure à l'application de cette directive.

1° Avant le 1^{er} janvier 1979, l'article 256 du CGI assujettissait à la TVA « les affaires faites en France lorsqu'elles relèvent d'une activité de nature industrielle ou commerciale ». Par analogie avec les bénéfices industriels et commerciaux et l'impôt sur les sociétés, votre jurisprudence adoptait une conception globalisante de l'activité commerciale et des affaires en relevant. La jurisprudence « Elsa » rendait en principe passibles de la TVA les actes accomplis par une société de forme commerciale (*CE, plén., 20 févr. 1974, SA Elsa : Dr. fisc. 1974 n° 24, comm. 738, concl. M^{me} M.-A. Latournerie ; Rec. CE, p. 127*). Par ailleurs, les cessions d'éléments d'actif par une entreprise industrielle ou commerciale étaient systématiquement soumises à la TVA, par analogie avec l'article 38 du CGI (pour une cession d'un droit incorporel : *CE plén., 4 avr. 1973, n° 84 988, Sté Sofopra : Dr. fisc. 1973, n° 23-24, comm. 912, concl. D. Mandelkern ; Dupont 1973, p. 199*).

Telle est l'origine de vos décisions précitées du 14 mars 1983 et du 6 mai 1985 relatives à la revente de lingots d'or. La décision du 14 mars 1983 relève, pour justifier l'assujettissement, que la SA « Imprimerie Marchand » a inscrit les lingots d'or à l'actif de son bilan et que cette acquisition a constitué une modalité de gestion de l'actif social, même si elle a été décidée non en vue d'une cession à court terme de caractère spéculatif, mais à titre de placement à long terme.

Pour maintenir la solution d'assujettissement après le 1^{er} janvier 1979, la Cour administrative d'appel de Paris, dans l'arrêt attaqué, s'est fondée notamment sur la faculté laissée aux États membres par l'article 4 § 3 de la 6^e Directive d'assujettir les personnes effectuant, à titre occasionnel, une opération économique. Cette faculté a été utilisée par la France puisque la loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978 (*Dr. fisc. 1979, n° 2-3, comm. 51*) a introduit dans l'article 256 A du CGI le principe de la taxation des personnes effectuant à titre habituel ou occasionnel une ou plusieurs opérations soumises à la TVA. Cette référence aux opérations occasionnelles a toutefois disparu de l'article 256 A depuis la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 (*Dr. fisc. 1992, n° 31-32, comm. 1551*) et n'a été maintenue que pour les activités immobilières.

La Cour administrative d'appel de Paris a considéré que l'article 4 § 3 de la 6^e Directive « n'exclut pas la prise en compte d'opérations occasionnelles portant sur diverses activités économiques au nombre desquelles doivent être comprises les négociations de lingots d'or réalisées par une entreprise commerciale ou industrielle ». La cour administrative d'appel se fonde donc tout à la fois sur l'assujettissement des opérations

occasionnelles et sur le fait que la vente de lingots d'or a été réalisée par une entreprise commerciale ou industrielle. Cette prise en compte de l'activité globale de l'entreprise se rattache à l'inspiration de vos décisions du 14 mars 1983 et du 6 mai 1985.

Symétriquement, la Cour administrative d'appel de Paris a admis la déduction de la TVA d'amont ayant grevé l'achat occasionnel de deux diamants, à titre de placement, par une société spécialisée dans les pièces détachées pour automobiles (*CAA Paris, plén. 4 juill. 1991, n° 89-234, Sodeci : Dr. fisc. 1992, n° 9, comm. 433 ; RJF 10/91, n° 1224*).

Quant à la doctrine administrative, elle considère que les transactions sur l'or monétaire effectuées par des particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine sont hors du champ de la TVA et que les transactions réalisées par des professionnels du commerce de l'or sont exonérées par l'article 261 C-1° g du CGI (*Communiqué du 13 nov. 1981 du min. budget*). En revanche, sont assujetties les transactions effectuées sur l'or monétaire, à titre accessoire, par des entreprises exerçant une autre activité passible de la TVA.

La société Sudfer souligne que ce double marché de l'or monétaire — avec TVA et hors TVA — peut créer des distorsions contraires au principe de neutralité de la TVA. Elle critique le fait qu'une entreprise assujettie à la TVA sur l'or monétaire risque de ne pouvoir vendre qu'à d'autres entreprises assujetties, seules susceptibles de récupérer la TVA. Mais cette situation résulte en partie du maintien d'une exonération nationale à titre transitoire. Il nous semble préférable d'aborder le problème à la lumière des principes généraux de la 6^e Directive et de la législation française.

2° Le champ d'application général de la TVA est défini par l'article 2 de la 6^e Directive, en vertu duquel « sont soumises à la TVA... les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ». Cette définition est reprise à l'article 256-I du CGI.

La définition des livraisons de biens et des prestations de services, résultant des articles 5 et 6 de la directive, n'est pas utile dans la présente affaire.

L'article 4 de la directive définit la notion d'assujetti en la reliant à la notion d'activité économique.

Son § 1 donne la définition générale de l'assujetti : « Est considéré comme assujetti quiconque accomplit... une des activités économiques mentionnées au § 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ».

Son § 2 donne la définition des activités économiques : « Les activités économiques visées au § 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services... Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence ».

La notion d'activité économique n'a été introduite dans l'article 256 A du CGI que par la loi précitée n° 92-677 du 17 juillet 1992. Mais, avant même cette loi, vous avez appliqué l'article 256 A en incluant, à la lumière de la directive, la notion d'activité économique (*CE, plén., 13 déc. 1991, n° 61 379, SA Satam : Dr. fisc. 1992, n° 16, comm. 851 ; RJF 1/92, n° 157, concl. Ph. Martin, p. 13*).

Pour les besoins de la présente affaire, on peut donc distinguer trois critères dans l'article 2 de la 6^e Directive définissant le champ de la TVA :

— le critère des livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux (qui n'est pas en cause dans la présente affaire),

— le critère de l'activité économique,

— le critère de l'assujetti agissant en tant que tel.

La jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes sur la notion d'activité économique est abondante, et ce concept est fondamental pour la détermination du champ de la TVA. La cour rappelle souvent que le champ de la TVA est très large, mais elle précise que seules les activités ayant un caractère économique sont soumises à la TVA (*CJCE, 20 juin 1991, Aff. C-60/90 Polysar : Dr. fisc. 1991, n° 41, comm. 1911 ; RJF 10/31, n° 1324*).

La notion « d'assujetti agissant en tant que tel » a donné lieu à une jurisprudence beaucoup plus rare. Un arrêt récent de la CJCE vient de faire application de ce concept (*CJCE, 4 oct. 1995, Aff. C-291/92, Dieter Armbricht : Dr. fisc. 1996, n° 4, comm. 75, concl. Avocat général M. F. G. Jacobs ; RJF 12/95, n° 1447*). Il concerne un hôtelier allemand, propriétaire de son hôtel, qui

avait affecté une partie des locaux à son logement privé. Lors de la vente de l'immeuble, M. Armbrrecht a opté pour l'assujettissement à la TVA mais n'a pas soumis à la TVA la fraction de prix correspondant à son logement privé. Ce traitement fiscal autonome du logement privé a été contesté par le fisc allemand.

La CJCE a fait application de la notion d'« assujetti agissant en tant que tel » pour juger qu'un assujetti qui effectue une opération à titre privé n'agit pas en tant qu'assujetti (point 17), qu'une opération effectuée par un assujetti à titre privé ne tombe pas sous le coup de la TVA (point 18) et que la 6^e Directive ne s'oppose pas à ce qu'un assujetti qui souhaite conserver une partie d'un bien dans son patrimoine privé puisse l'exclure du système de la TVA (point 19).

Vous aviez auparavant jugé, pour l'année 1979, qu'échappaient à la TVA les ventes, par un marchand de tableaux, d'œuvres conservées dans son patrimoine privé (*CE*, 16 nov. 1992, n° 89 367, *Namy* : *Dr. fisc.* 1993, n° 51, *comm.* 2447 ; *RJF* 1/93, n° 41).

Ces décisions reposent sur une distinction entre patrimoine professionnel et patrimoine privé qui n'est pas opérante pour une personne morale. Mais on peut en tirer la conclusion que la notion d'« assujetti agissant en tant que tel » a une double portée :

a) Une portée positive, d'une part : une opération n'est passible de la TVA que si elle se rattache, par elle-même, à une activité économique au sens de l'article 4 de la directive. L'opérateur n'est assujetti que s'il agit, pour cette opération précise, en tant qu'assujetti se livrant à une activité économique. Ce point est important pour isoler les opérations occasionnelles et, si l'État membre a opté pour la taxation des opérations occasionnelles, pour vérifier si cette opération se rattache à une activité économique.

b) Une portée négative, d'autre part : une opération accessoire n'est pas passible de la TVA par simple « contamination » d'une activité principale taxable. La circonstance qu'une personne est assujettie pour une activité économique précise ne dispense pas de vérifier, pour des opérations accessoires, si elles relèvent bien de la même activité économique. Si l'assujetti n'agit pas « en tant que tel » pour ces actes accessoires, il convient de rechercher si ces actes relèvent par eux-mêmes d'une activité économique.

Cette notion conduit donc à nuancer le caractère globalisant de votre jurisprudence sur la cession d'éléments d'actif d'une entreprise commerciale. Cette jurisprudence devient doublement contestable. D'une part, elle procède par contamination à partir d'une activité commerciale principale au lieu de raisonner opération par opération. D'autre part, elle utilise un critère purement formel, l'inscription au bilan, qui n'est pas compatible avec la TVA, impôt réel sur des opérations.

Dans la présente affaire, la circonstance que la société GTMF était assujettie pour le négoce de déchets métalliques d'industrie est sans incidence sur le caractère taxable de la vente de lingots. Celle-ci concerne des biens de placement qui ne se rattachent pas à l'activité économique de récupération de métaux. La référence, par la cour administrative d'appel, à l'activité commerciale d'ensemble de la société nous semble donc contestable.

Ce raisonnement ne remet nullement en cause l'existence d'un régime d'imposition à la TVA des ventes de biens d'investissement. Ce régime, qui se caractérisait avant le 1^{er} janvier 1990 par une large exonération, prévoit actuellement un principe de taxation du fait de l'article 13 B-c de la 6^e Directive et de l'article 1^{er} de la 18^e Directive. La régularisation des droits à déduction en cas de cession de biens d'investissement est régie par l'article 20 § 2 de la 6^e Directive. Ce régime concerne les biens d'investissement utilisés pour l'exploitation, c'est-à-dire pour une activité économique précise.

Ce principe de non-contamination d'une opération accessoire par une activité économique principale nous semble confirmé par un arrêt récent de la CJCE rendu en matière de droits à déduction (*CJCE*, 6 avr. 1995, *Aff. C-4/94, BLP Group* : *Dr. fisc.* 1995, n° 38, *comm.* 1779, et art. Ph. Derouin : Droit à déduction de la TVA et règle de l'affectation. A propos de l'arrêt *BLP Group*, p. 1340 et s. ; *RJF* 6/95, n° 804, *concl. Lenz*, p. 408). Dans cette affaire, la société BLP cherchait à déduire une TVA d'amont ayant grevé une cession de participation qui était soit hors du champ de la TVA soit en tout état de cause exonérée par l'article 13 B-d-5 de la 6^e Directive exonérant les opérations sur les valeurs mobilières. Pour ce faire, la société BLP soutenait que la cession d'actions avait été réalisée dans le cadre de son activité principale de gestion, taxée. La CJCE a jugé que l'article 17 de la 6^e Directive impose de prendre en considération l'opération précise pour les besoins de laquelle la TVA d'amont

a été exposée, même si l'objectif ultime de l'opération exonérée est l'accomplissement d'une opération taxée (point 28). M. Lenz, dans ses conclusions, insistait sur la nécessité « de trouver une séparation aussi nette que possible entre les différentes catégories d'opérations effectuées par l'assujetti ».

Cette décision nous semble donc confirmer la nécessité de distinguer les activités et de raisonner opération par opération.

3^o Il convient donc, considérant la seule cession de lingots d'or effectuée en 1982, de se demander si elle constitue une opération relevant d'une activité économique taxable.

La Cour administrative d'appel de Paris a tiré une conséquence radicale de l'option alors exercée par la France en faveur de la taxation des opérations occasionnelles. Elle a considéré que puisque le négoce de lingots d'or constitue dans son principe une activité économique taxable, une seule cession occasionnelle est passible de la TVA.

Ce raisonnement nous semble trop abstrait dans sa définition d'une activité économique « par nature ». L'article 4 § 3 de la 6^e Directive incite à rechercher si une personne effectue, à titre occasionnel, une opération relevant d'une activité économique. Ce texte exige un lien précis entre l'opération réalisée et une activité remplissant les critères de l'opération économique.

Or des placements en lingots d'or ne constituent pas nécessairement une activité économique, bien au contraire.

Dans son arrêt du 20 juin 1991 (*Aff. C-60/90, Polysar* : *Dr. fisc.* 1991, n° 41, *comm.* 1911 ; *RJF* 10/91, n° 1324), concernant une société holding, la CJCE a jugé que la simple acquisition et la simple détention de parts sociales ne sont pas une activité économique au sens de la 6^e Directive. La cour considère que « la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence parce que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien (point 13). La CJCE oppose donc simple détention d'une part, exploitation d'autre part.

Ce raisonnement est explicité dans les conclusions de M. Van Gerven (point 5) : « Les dividendes qui, le cas échéant, seront payés ultérieurement à l'actionnaire ne doivent pas, selon nous, être considérés comme des « recettes ayant un caractère de permanence » obtenues par l'« exploitation » d'un bien ; ils ne sont que les fruits d'un bien qui échoiront éventuellement au propriétaire et qui résultent de la simple détention du bien. Toute autre solution permettrait de considérer n'importe quel actionnaire ou obligataire comme assujetti.

Il n'en va autrement que lorsqu'une société réalise sur ses actions des transactions qui vont au-delà des activités d'un simple investisseur dans le cadre d'une gestion normale de ses avoirs, par exemple lorsqu'une société achète et vend régulièrement des actions en vue de dégager des bénéfices de ces transactions. En pareil cas, les transactions répétées d'achat et de vente peuvent être considérées comme des activités économiques. La situation est cependant différente dans le cas d'une société holding telle que Polysar qui est un « maillon dans un groupe de sociétés et qui a acquis les parts de ses filiales dans le but de les conserver ».

Le raisonnement appliqué à une société n'est donc pas radicalement différent de celui appliqué à un particulier : la question est de savoir si la personne en cause a agi comme simple investisseur intéressé par la détention du bien ou comme un opérateur se livrant à une activité économique d'achat et de vente. Le raisonnement applicable aux actions est transposable à l'or, sous réserve de l'exonération des opérations sur valeurs mobilières prévue par l'article 13 B-d-5 de la 6^e Directive.

Dès lors qu'une entreprise acquiert un bien non pour l'exploiter mais pour le détenir en vue de tirer les fruits de sa propriété ou de le revendre après une longue période, elle ne se livre pas à une activité économique au sens de l'article 4 de la 6^e Directive.

Vous avez appliqué cette jurisprudence dans le cas d'une société holding mixte exerçant d'une part une activité économique et percevant, d'autre part, les dividendes de ses participations, illustrant ainsi l'analyse par catégories d'opérations (*CE*, *plén.*, 13 déc. 1991, n° 61 379, *SA Satam* : *Dr. fisc.* 1992, n° 16, *comm.* 851 ; *RJF* 1/92, n° 157).

La CJCE aura l'occasion de préciser sa jurisprudence sur la qualification d'activité économique s'agissant de participations dans l'affaire C-155/94 *Wellcome trust*. Cette affaire renvoyée par le VAT Tribunal de Londres concerne la question de l'inclusion dans le champ de la TVA des cessions successives de participations par un trust dans le cadre de la gestion de son portefeuille. Mais nous pensons que, sans attendre la décision à venir de la CJCE, vous pouvez trancher la présente affaire au vu des principes dégagés par la jurisprudence de la cour.

S'agissant de l'achat de lingots d'or ou d'autres biens de placement par une entreprise, les opérations en résultant seront hors du champ de la TVA si l'entreprise se borne à détenir ces biens sans les exploiter ou en faire le négoce, et l'option d'un État membre pour l'assujettissement des opérations occasionnelles ne modifie pas cette analyse tirée de l'absence d'activité économique. A cet égard, la modification de l'article 256 A du CGI par la loi du 17 juillet 1992 précitée, supprimant la référence aux opérations occasionnelles, n'a peut-être pas une portée considérable.

Ce raisonnement nous semble conforme à l'économie générale du système de la TVA. Selon les considérants de la première Directive TVA du 11 avril 1967, la TVA est un impôt général sur la consommation dont la neutralité réside dans le fait que les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution. Pour atteindre cet objectif de neutralité, elle doit englober « tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services ».

Mais appliquer la TVA à des opérations qui, même effectuées par des entreprises, sont étrangères au processus de production ou de distribution des biens et des services serait contraire à la logique de la TVA dès lors que celle-ci ne doit pas être facturée entre consommateurs.

L'identification d'une activité précise de producteur, de commerçant, de prestataire de services ou d'exploitant d'un bien, au sens de l'article 4 de la 6^e Directive, est donc une démarche fondamentale omise dans la présente affaire par la Cour administrative d'appel de Paris.

Il est vrai que ce raisonnement qui fait une large place à la finalité de l'achat d'un bien peut sembler en contradiction avec l'article 4, paragraphe 1 de la 6^e Directive qui considère l'assujettissement à la TVA comme indépendant des buts ou des résultats de l'activité. Mais cette précision nous semble concerner la question du but lucratif poursuivi et de l'existence de bénéfices. Elle ne saurait faire obstacle, comme le montre la décision de la Cour de justice des Communautés européennes du 20 juin 1971, Polysar précitée, à ce que l'objet d'une opération soit pris en compte pour caractériser l'activité exercée. Dans sa décision du 11 juillet 1991 (*Aff. C-97/90, Lennartz : Dr. fisc. 1992, n° 1, comm. 45 ; RJF 10/91, n° 1325*), la Cour de justice des Communautés européennes a indiqué que l'application du régime de la TVA à un bien précis dépend du point de savoir s'il a été acquis par le propriétaire en tant qu'assujetti, c'est-à-dire pour les besoins d'une activité économique.

Précisons enfin que cette question d'assujettissement est première par rapport à une question seconde de définition des « opérations financières accessoires » qui sont, en vertu de l'article 19, paragraphe 2 de la 6^e Directive, exclues du calcul du prorata. Selon l'avocat général Lenz dans ses conclusions sur l'affaire BLP Group, cette disposition a pour objet de neutraliser pour le calcul du prorata des opérations qui engendrent un chiffre d'affaires élevé sans contribuer totalement aux frais généraux. Pour la question de l'assujettissement, c'est la notion d'activité économique qui est fondamentale, complétée par le concept d'« assujetti agissant en tant que tel ». Même si la question de l'assujettissement peut se poser avec une particulière acuité pour des opérations susceptibles d'être qualifiées d'opérations financières accessoires, la définition de ce concept relève d'une question propre aux modalités du droit à déduction.

Dans la présente affaire, nous vous proposons donc de casser l'arrêt de la cour administrative d'appel pour avoir méconnu la notion d'« assujetti agissant en tant que tel » en transposant à toutes opérations le caractère commercial de l'activité générale de la société GTMF et en omettant de rattacher l'achat et la vente de lingots d'or à une activité économique précise.

Statuant au fond en vertu de l'article 11 de la loi du 31 décembre 1987, nous vous proposons de juger que la société GTMF a acquis les lingots d'or à titre de placement à long terme et que leur détention et leur revente ne caractérisent pas une activité économique au sens de l'article 4 de la 6^e Directive. Il conviendra donc de restituer à la société Sudfer la somme de 866 998 F subsistant après un dégrèvement partiel accordé en 1985.

Par ces motifs, nous concluons :

— à l'annulation de l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris en date du 22 mai 1990 et de l'article 2 du jugement du Tribunal administratif de Versailles en date du 4 février 1988 ;

— à ce que la somme de 866 998 F soit restituée à la société Sudfer.

Conseil d'État, 9^e et 8^e sous-sections, 29 décembre 1995, req. n° 118 754, Société Sudfer et Conclusions de M. le commissaire du Gouvernement Ph. Martin.

Fait générateur et exigibilité

222 – TRAVAUX IMMOBILIERS — Avances — Rattachement à l'exercice d'intervention de l'encaissement.

Voir commentaire n° 213.

ANNOTER : J.-Cl. Fiscal TCA, Fasc. 2000-15, n° 62 s.

Déductions

223 – CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT A DÉDUCTION — Conditions de fond — Biens et services nécessaires, ou non, à l'exploitation (CGI, ann. II, art. 230-1) — Dépenses de publicité exposées pour le compte de tiers — Dépenses non nécessaires à l'exploitation. Déductibilité (non).

La TVA ayant grevé les dépenses de publicité exposées par un redevable pour le compte de tiers ne peut être déduite lorsque ces dépenses ne peuvent être regardées comme nécessaires à l'exploitation (CAA Lyon, 4^e ch., 17 janv. 1996, req. n° 93-954, Sté IIC France).

Observations. — Les contribuables sont parfois amenés à répartir leurs activités entre diverses sociétés qu'ils ont créées et qu'ils contrôlent. Ils ne perçoivent pas toujours l'intérêt fiscal de distinguer ce qui incombe à chacune de ces entités.

Une société exerçant l'activité de marchand de biens et de conseil en placements immobiliers avait le contrôle de deux sociétés de construction-vente. Chargée de leur gestion, sans rémunération, mais non de commercialiser les programmes, elle bénéficiait contractuellement d'une commission sur ventes. Elle crut bon de prendre en charge les frais de publicité des programmes des sociétés de promotion immobilière et de déduire la taxe acquittée à cette occasion.

L'Administration lui opposa l'article 230-1 de l'annexe II au CGI selon lequel seule la taxe ayant grevé les services « nécessaires à l'exploitation » est déductible.

La charge de la preuve dépend, en l'espèce, de la procédure (CE, 18 mars 1992, req. n° 62 403, Sté LHS : Dr. fisc. 1993, n° 10, comm. 501, concl. O. Fouquet). L'acceptation des redressements conférerait cette charge à la société.

Il eût été possible de justifier de l'intérêt de ces dépenses pour la société si elle avait été en mesure d'établir qu'elle s'était associée, sous son nom, dans le but d'attirer des clients à une campagne de publicité des promoteurs. De nombreuses agences immobilières participent à une telle promotion.

Mais, l'absence totale de publicité effectuée par les constructeurs et donc le défaut de justification d'une participation devait conduire la Cour de Lyon à considérer que ces dépenses n'incombaient pas normalement à la société qui n'était pas chargée de commercialiser les programmes. Il existe un précédent en ce sens (CE, 3 mars 1982, req. n° 22 208, SARL Agence centrale).

ANNOTER : J.-Cl. Fiscal TCA, Fasc. 2025-21, n° 22 s.



Sur les conclusions en matière de TVA :

Considérant qu'aux termes de l'article 271 du CGI : « 1. la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération... » ; que, selon l'article 230-1 de l'annexe II au même code, pris sur le fondement de l'article 273 du code :