DROIT COMMUNAUTAIRE, SOCIÉTÉS HOLDING ET PRORATA DE DÉDUCTION DE LA TVA (suite)

À propos de l'arrêt Satam (CJCE, 22 juin 1993)

par

Philippe DEROUIN et Éric GINTER

Avocats au Barreau de Paris
Gide-Loyrette-Nouel

I. — La Cour de justice de la Communauté européenne s'est prononcée sur la question préjudicielle que lui avait posée le Conseil d'État sur la façon dont doivent être pris en compte les dividendes qu'une holding *« mixte »* perçoit de ses filiales, pour la détermination de son prorata de déduction de TVA *(CE, plén., 13 déc. 1991, rec. n° 61 379 : Droit fiscal 1992, n° 16, comm. 851, note Ph. Derouin et E. Ginter ; RJF 1992, n° 157, concl. Ph. Martin, p. 13)*.

Comme l'y invitait la société requérante, dont la thèse avait été appuyée devant elle par la Commission, et conformément aux conclusions de son Avocat général W. Van Gerven, la Cour de justice, par l'arrêt du 22 juin 1993 *(reproduit infra comm. 2116, avec les Conclusions de l'Avocat général)* a décidé :

« Les dispositions de l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive n° 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de TVA : assiette uniforme —, doivent être interprétées en ce sens que les dividendes d'actions, perçus par une entreprise qui n'est pas assujettie à la TVA pour l'ensemble de ses opérations, sont à exclure du dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction ».

II. — En se prononçant ainsi, la Cour de justice a répondu à l'interrogation du Conseil d'État qui, conformément aux conclusions de son Commissaire du gouvernement, s'était demandé si une analyse littérale de l'article 19 de la 6e directive n'était pas contraire *« à la finalité et à l'économie du système des déductions »* qui aurait pu impliquer que l'on retint toutes les recettes de l'entreprise, même lorsqu'elles sont situées hors du champ d'application de la TVA.

La Cour de justice s'est attachée à montrer que l'analyse littérale de cet article de la 6e directive répondait à la finalité même du régime des déductions dans le système commun de TVA, lequel vise à *« soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques » (CJCE, 14 fév. 1985, aff. 268/83, Rompelman : Rec. CJCE, p. 655. — 21 sept. 1988, aff. 50/87, Commission c. République Française : Rec. CJCE, p. 4797)*.

Pour parvenir à cet objectif, qui est au cœur du système communautaire de TVA, la Cour avait jugé que *« le droit à déduction doit s'appliquer de telle façon que son champ d'application corresponde, dans la mesure du possible, au domaine des activités professionnelles de l'assujetti » (CJCE, 8 mars 1988, aff. 165/86, Intiem : Rec. CJCE, p. 1471)*. Ceci implique, d'une part, que toutes les activités professionnelles ouvrent droit à déduction mais aussi, d'autre part, que tout ce qui ne relève pas de ces activités professionnelles n'affecte pas le droit à déduction. Voilà pour la majeure du syllogisme.

Puis la Cour a rappelé sa jurisprudence selon laquelle une société holding n'a pas la qualité d'assujetti parce que « la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une activité économique au sens de la 6e directive » *(CJCE, 20 juin 1991, aff. 60/90, Polysar Investments Netherlands : Rec. CJCE, p. I-3111 ; Droit fiscal 1991, n° 41, comm. 1911, observ. E. Kornprobst ; Bull. Joly, oct. 1991, § 337, p. 247, note Diaz)*.

Plus précisément, la Cour de justice a relevé que *« n'étant la contrepartie d'aucune activité économique, au sens de la 6e directive, la perception de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la TVA »*. La solution était certaine, et n'était d'ailleurs contestée ni par l'Administration française ni par l'une des parties intervenantes devant la Cour. On observera seulement, à ce stade, que si l'arrêt retient la notion de *« contrepartie »* — utilisée par les 2e et 6e directives pour définir la base d'imposition à la TVA et, indirectement, le champ d'application de celle-ci *(CJCE, 5 fév. 1981, aff. 154/80, Coopérative d'entreposage de pommes de terre : Rec. CJCE, p. 445. — 8 mars 1988, aff. 102/86, Apple and Pear Development Council : Rec. CJCE, p. 1464 ; Droit fiscal 1989, n° 15, comm. 813)* — la Cour de justice n'envisage pas ici la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services — autrement dit d'une *« opération »* entrant dans le champ de la TVA — mais, plus généralement, la contrepartie d'une *« activité »* économique au sens des directives. Il faut entendre par là une activité de production ou de prestation de services y compris l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence (art. 4.2 de la 6e directive aujourd'hui introduit en droit français par l'article 256 A du CGI dans la rédaction issue de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992). La nature juridique du dividende — dont il n'est pas exclu qu'elle puisse être différente selon les États membres — importe donc moins que la constatation qu'il n'est pas la contrepartie d'une activité économique, même entendue au sens large que lui donne la 6e directive. Cette constatation constitue le second fondement de la décision de la Cour.

Dès lors, la réponse à la question posée par le Conseil d'État était claire : puisque le mécanisme de la déduction de la TVA vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques de sorte que son champ d'application corresponde exactement au domaine des activités professionnelles de l'assujetti, et dès lors que les dividendes ne sont pas la contrepartie d'une telle activité, *« les dividendes, résultant de la détention de participations, sont étrangers au système des droits à déduction »*.

« Étrangers », c'est-à-dire sans pertinence pour la détermination de l'existence et de l'étendue des droits à déduction : la perception de dividendes ne fait pas acquérir mais ne peut non plus faire perdre de droit à déduction.

Telle est bien la conclusion à laquelle la Cour est parvenue en jugeant que : *« sous peine de compromettre l'objectif de la parfaite neutralité que le système commun de TVA garantit, les dividendes sont à exclure du calcul du prorata de déduction »*.

En d'autres termes, comme nous l'indiquions dans notre note sous l'arrêt de renvoi du Conseil d'État, l'inclusion des dividendes dans le calcul du prorata de déduction reviendrait à introduire un élément perturbateur qui fausserait la neutralité du système commun de TVA.

L'apparent paradoxe — qu'avait relevé M. le Commissaire du gouvernement Philippe Martin dans ses conclusions devant le Conseil d'État et qui, d'ailleurs, a donné lieu à une question du juge rapporteur lors de l'audience de la Cour de justice — selon lequel une holding mixte n'ayant qu'une activité, même modeste, de prestation de services, pourrait avoir un prorata de 100 %, cependant qu'une holding pure ne percevant que des dividendes n'aurait aucun droit à déduction — se trouve ainsi dissipé. Pour déterminer l'étendue des droits à déduction, il ne sert à rien de considérer les dividendes perçus, puisqu'ils ne sont la contrepartie d'aucune activité économique. Ce n'est pas

parce qu'elle perçoit des dividendes qu'une société holding pure n'a pas de droit à déduction de la TVA, c'est parce qu'elle n'exerce aucune activité économique. N'ayant pas la qualité d'assujetti, peu importe qu'elle perçoive ou non des dividendes. Il en va de même pour la holding mixte : ses droits à déduction découlent de son activité économique et il importe peu qu'elle perçoive ou non des dividendes. En conséquence, il faut et il suffit de s'interroger sur la nature de l'activité exercée par la holding :

— si elle exerce une activité économique, au sens rappelé ci-avant, elle aura la qualité d'assujetti et pourra récupérer une partie de la TVA qui lui aura été facturée, au prorata de ses activités assujetties et non assujetties, sans que les dividendes qu'elle perçoit influent sur ses droits à déduction ;

— si, au contraire, elle n'exerce aucune activité économique, elle n'aura aucun droit à déduction.

En résumé, non seulement il n'y a pas de contradiction entre, d'une part, l'analyse littérale de l'article 19 de la directive — fondée sur la notion de *« chiffre d'affaires »* et l'argument *a contrario* qui peut être tiré de la possibilité d'inclure certaines subventions au dénominateur du prorata — et, d'autre part, la finalité ou l'économie du régime des déductions, mais l'objectif même du système commun de TVA commande la solution. La Cour de justice a donc pu se dispenser d'analyser la notion de chiffre d'affaires au sens de l'article 19 de la 6e directive alors même que son Avocat général y avait vu un argument supplémentaire en faveur de la solution finalement retenue (V. *Concl. W. Van Gerven* précitées qui rejoignent sur ce point l'analyse que nous avions faite dans notre note sous l'arrêt de renvoi du Conseil d'État).

La netteté de la motivation retenue par la Cour exclut toute controverse et implique que la France ne puisse pas solliciter le bénéfice d'une dérogation à la directive, comme elle l'avait fait à la suite de la décision « Alitalia » du Conseil d'État.

L'autorité qui s'attache à l'arrêt de la Cour de justice — et la primauté du droit communautaire sur le droit national — exclut également que l'Administration française puisse envisager de faire valider sa position par une loi interprétative ou rétroactive. En effet, une telle loi irait à l'encontre du droit communautaire tel qu'interprété par la Cour de justice et les juridictions nationales ne pourraient qu'écarter son application (CE, *17 mars 1993, req. nº 73 272, Groupement pour le développement de la coiffure : Droit fiscal 1993, nº 21, comm. 1083 ; RJF 5/93, nº 640, p. 387, concl. J. Arrighi de Casanova*).

III. — Quelles conséquences l'Administration et le Conseil d'État doivent-ils tirer de la décision de la Cour ?

A l'évidence, les dividendes devront désormais être exclus du calcul du prorata de déduction mais deux raisonnements sont concevables pour aboutir à ce résultat et leurs conséquences ne sont pas identiques pour les contribuables concernés :

• Le Conseil d'État pourrait tout d'abord considérer que l'article 212 de l'annexe II au CGI est illégal, en ce qu'il prescrit de retenir au dénominateur du prorata *« le montant annuel des recettes afférentes à l'ensemble des opérations réalisées »* telle que cette expression avait été antérieurement interprétée. La Haute Assemblée, suivant en cela la thèse soutenue par l'Administration, avait estimé à plusieurs reprises que la rédaction même de ce texte impliquait de faire rentrer dans les recettes des entreprises assujetties toutes leurs recettes, y compris donc les dividendes, voire d'autres recettes n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA *(CE, 26 nov. 1984, req. nº 43 552 et 45 386, Sté Schneider SA : Droit fiscal 1985, nº 7, comm. 325. — 6 mai 1985, req. nº 46 942, Sté Jeumont Industrie : Droit fiscal 1986, nº 20-21, comm. 1037, concl. O. Fouquet. — 2 fév. 1987, req. nº 66 431, Cie Lebon : Droit fiscal 1987, nº 29, comm. 1409).* Dans cette hypothèse, le Conseil d'État pourrait rester fidèle à son interprétation de l'article 212, mais après l'arrêt rendu par la Cour de justice, devrait censurer la défectueuse adaptation du droit français au droit communautaire par les rédacteurs du décret du 29 décembre 1979 dont est issu l'article 212 de l'annexe II au CGI. En censurant ce texte, le Conseil ouvrirait droit à l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés dans les conditions définies à l'article L. 190 *(al. 3)* du LPF.

• Le Conseil d'État pourrait suivre une autre démarche en considérant que la rédaction de l'article 212 n'est pas défectueuse mais que l'interprétation qui en a été faite jusqu'à présent, tant par lui-même que par l'Administration, n'était pas conforme au droit communautaire, tel qu'il apparaît à la lecture de l'arrêt de la Cour. La rédaction du texte n'était pas fautive, mais la lecture qui en était faite était erronée : les *« recettes afférentes à l'ensemble des opérations réalisées »* n'étaient pas celles que l'on croyait. Elles s'entendraient seulement des recettes afférentes à des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soient taxables ou exonérées et le texte ne viserait pas les recettes *« hors champ »* telles que les dividendes. Dans ce cas, si la France a manqué à ses obligations d'atteindre le résultat défini par les directives communautaires, la faute en incomberait aux lecteurs du texte en cause, et non pas à ses rédacteurs. Si le Conseil d'État retenait cette solution, l'application des dispositions de l'article L. 190 *(al. 3)* du LPF serait plus douteuse puisqu'il n'y aurait pas, à proprement parler, de révélation de la non-conformité de la règle de droit issue du texte réglementaire à la règle de droit supérieure posée par la directive communautaire mais un changement d'interprétation de la règle de droit nationale. Mais alors les entreprises auxquelles l'interprétation erronée de ce texte aurait été appliquée n'en devraient pas moins obtenir réparation sur le terrain de la responsabilité de la puissance publique...

Il ne sera donc pas indifférent de connaître l'application que le Conseil d'État fera de la décision de la Cour.

IV. — La portée de l'arrêt dépasse le seul cas des dividendes versés par les sociétés par actions et condamne également la doctrine administrative toute récente, qui prétendait faire inscrire au dénominateur du prorata de déduction tous les bénéfices distribués par les sociétés civiles, sociétés en nom collectif et même les sociétés en participation, alors qu'elles sont dépourvues de personnalité morale *(Rép. min. nº 20334 à M. Oudin : JO Sénat, 11 fév. 1993, p. 242 ; Droit fiscal 1993, nº 24, comm. 1232).* Plus généralement, l'arrêt Satam permet aux groupes d'entreprises de structurer, de la façon qui leur paraît la plus appropriée, les services et les activités de leurs sociétés holdings sans considération de l'incidence des dividendes perçus sur le droit à déduction de la TVA et la taxe sur les salaires. Ces considérations fiscales n'influeront donc plus sur le choix entre la prestation directe de services par la holding ou leur fourniture par une filiale ou autre entité spécialisée.

Faut-il aller plus loin encore et considérer que l'arrêt Satam permet d'exclure du calcul du prorata les autres recettes financières, voire les subventions et taxes parafiscales ?

La mise en œuvre de la décision de la Cour pose une autre question : comment seront prises en compte les autres recettes des entreprises qui ne sont pas la contrepartie d'une activité économique au sens de la 6e directive ? La motivation de l'arrêt de la Cour de justice implique que ces recettes soient, comme les dividendes, exclues du calcul du prorata de déduction.

Cette conséquence indirecte de l'affaire Satam semble préoccuper l'Administration française qui, dans ses observations orales à l'audience de la Cour de justice, avait particulièrement insisté sur ce point en évoquant notamment la situation des centres techniques industriels et autres organismes alimentés par des taxes parafiscales. Ces recettes doivent-elles être, elles aussi, exclues du dénominateur du prorata de déduction ? Peuvent-elles, au contraire, être considérées comme des subventions non directement liées au prix des livraisons de biens et des prestations de services que l'article 19 de la directive permet d'inclure au dénominateur du prorata ? La question reste ouverte.

En revanche, il ne paraît pas douteux que le mode de calcul du prorata de déduction résultant de la décision de la Cour de justice devrait avoir des conséquences sur la détermination du *« contre prorata »* pour l'application de la taxe sur les salaires. Ici encore, la jurisprudence aura à se prononcer.