

ciation très extensive de la notion de publicité de la part des entreprises concernées.

Mais à l'appui de la thèse de la société plusieurs observations doivent être faites :

— le formalisme qui s'attache à la T.V.A. (*Cons. d'État*, 22 nov. 1978, n. 2419, Semeillon ; *Droit fiscal* 1979, n. 22, comm. 1140, concl. D. Fabre ; G.A.J.F., Sirey 1988, thème 37) suppose de ne pas s'écarter du mode de facturation retenu : or, nous savons que le prestataire a perçu au titre de l'« opération événement » en litige une rémunération globale avec un plan de règlement échelonné qui ne saurait justifier en lui-même une différence de nature entre les différentes actions qui composent cette opération ;

— la notion de publicité présente en elle-même un caractère extensif : selon une autre directive européenne (n. 84.450, C.E.E., 10 sept. 1984, relative au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres en matière de publicité trompeuse), elle consisterait en « toute forme de communication... faite dans le but de promouvoir la fourniture de biens » ;

— vous savez que, pour l'application des dispositions relatives à l'exonération de T.V.A. des opérations d'intermédiation en matière bancaire, le Conseil d'État a recherché si des actes de gestion des intermédiaires étaient ou non détachables des opérations de négociation ou de garantie de crédits (*Cons. d'État*, 21 janv. 1991, n. 86.017 et 87.701 ; *Droit fiscal* 1992, n. 6, comm. 238, concl. Ph. Martin ; R.J.F. 3/91, n. 273). Un raisonnement similaire à partir de la notion d'acte détachable pourrait être suivi de manière tout aussi pertinente en l'espèce et dans le sens de l'argumentation de la société : les diverses manifestations organisées sur le pôle publicitaire constitué quai d'Iéna à Paris d'un port anglais reconstitué d'une terrasse, d'un podium et d'un bateau s'inscrivent dans une opération publicitaire unique dont elles étaient à notre sens indissociables, ce que confirme l'ensemble des avantages gracieusement accordés au public pendant cette manifestation (dégustation gratuite de bière, manifestations ne donnant lieu à aucune perception de recettes...).

En définitive, il nous paraît difficile d'envisager de définir des prestations de publicité en faisant abstraction de la finalité de ces prestations réalisées, on l'a vu, « dans le but de promouvoir la fourniture de biens sauf à nier toute réalité économique à l'opération en litige ».

Tout ceci nous conduit à vous proposer de confirmer la solution retenue par le Tribunal administratif (*R.J.F.* 12/90, n. 1455) aux termes de laquelle les dépenses occasionnées par la création du pôle d'attraction sur la Seine constituent des composantes indissociables de la prestation de publicité fournie par la requérante à la société belge.

Toutefois les deux parties s'accordent à titre subsidiaire pour vous suggérer de saisir la Cour de justice des Communautés européennes d'une question préjudicielle conformément à l'article 177 du Traité de Rome, la Cour étant compétente pour statuer à titre préjudiciel sur l'interprétation des actes pris par les institutions de la Communauté. C'est à vous d'apprécier si la solution du litige est subordonnée ou non à la réponse à une ou des questions dont la solution ne ressort pas clairement des dispositions applicables, en l'occurrence l'article 9-2-e de la 6^e Directive et de formuler, indépendamment des suggestions qui vous sont faites, une question qui soit la plus objective possible au regard du problème posé. Mais nous ne vous proposerons pas de poser une telle question. Certes vous devez d'appliquer les dispositions de la loi interne à la lumière des objectifs fixés par les directives communautaires (*Cons. d'État*, Assemblée 22 déc. 1989, n. 86.113, *Cercle militaire de la caserne Mortier* ; *Droit fiscal* 1990, n. 14, comm. 716 ; R.J.F. 2/90, n. 130). Mais, il nous paraît évident que la difficulté que vous rencontrez résulte moins d'une absence de clarté d'un acte communautaire, au demeurant repris littéralement, sur la question du litige, par la législation française applicable en l'espèce, à savoir l'article 259 B du C.G.I., que d'une incertitude inhérente au concept même de publicité. Dès lors, pour notre part, nous vous proposons pour les raisons déjà énoncées de confirmer la solution du Tribunal administratif.

Par ces motifs, nous concluons : 1° A l'annulation de l'article 2 du jugement attaqué ; 2° Au rejet de la requête ministérielle et de la demande, formulée par la société, de condamnation de l'État à une somme de 324.040 F au titre de l'article R. 222 du Code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel.

Cour administrative d'appel de Paris, 3^e Chambre, 10 décembre 1991, n. 90-380, Sté Bolle et Cie, et Extraits des Conclusions de M^{me} Le Commissaire du gouvernement M. de Segonzac.

Exonérations

2000-12, n. 44

850 — EXPORTATIONS — Ventes en France à des voyageurs non résidents de France — Procédure des bordereaux de vente — Titre justificatif des exportations (bordereau de vente) (A. 9 janv. 1992) — D.A. (douanes) n. 92-023 du 16 mars 1992.

Voir II^e partie n. 10.583.

Régime des déductions

2000-25-F, n. 8 s.,
21, 78

851 — ENTREPRISES N'ACQUITTANT PAS LA T.V.A. SUR LA TOTALITÉ DE LEURS AFFAIRES — Situation d'une entreprise (holding mixte) dont les recettes comprennent, d'une part, des produits soumis à la T.V.A. (en particulier des loyers d'immeubles) et, d'autre part, des dividendes de son portefeuille générés par son activité de « holding » et situés hors du champ d'application de la taxe — Calcul du pourcentage de déduction — 1^o Légalité de l'article 212 de l'Annexe II au C.G.I. ? — 2^o Recettes à inscrire au dénominateur (6^e Directive C.E.E., art. 19). Interprétation. Dividendes ? Question préjudicielle posée par le Conseil à la C.J.C.E.

a) La juridiction compétente pour statuer sur l'exception tirée de l'illégalité d'un règlement peut être invitée à rechercher, non seulement si ce règlement a été légalement pris, mais s'il était légalement resté en vigueur à la date à laquelle il en a été fait application.

b) En vertu de l'article 189 du Traité instituant la C.E.E., les directives arrêtées par le Conseil des C.E. lient tout État membre destinataire « quant au résultat à atteindre ». Pour atteindre ce résultat, les États membres sont tenus d'adapter leur législation et leur réglementation aux directives qui leur sont adressées et ne peuvent légalement, après l'expiration des délais impartis, laisser subsister des dispositions réglementaires qui ne seraient plus compatibles avec les objectifs définis par ces directives.

c) Le délai imparti à la France pour adapter sa législation et sa réglementation aux dispositions de la 6^e Directive C.E.E. du 17 mai 1977 est venu à expiration le 1^{er} janvier 1979.

d) Est renvoyée à la C.J.C.E., pour apprécier la légalité de l'article 212 de l'Annexe II au C.G.I., la question de savoir :

— si, eu égard à la rédaction qui leur a été donnée, les dispositions de l'article 19 de la 6^e Directive doivent être interprétées en ce sens que les dividendes d'actions perçus par une entreprise qui n'est pas assujettie à la T.V.A. pour l'ensemble de ses opérations, sont à exclure du dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction,

— ou si, eu égard à la finalité et à l'économie du système de déductions qui a été établi par la directive et découlé, notamment, de la combinaison de ses articles 17 et 19, les dispositions de ce dernier article sont, au contraire, à interpréter en

ce sens que les dividendes dont il s'agit doivent, comme les produits exonérés de la T.V.A., être compris dans ce dénominateur.

Note. — 1. — Pour la première fois dans un litige fiscal, le Conseil d'État pose une question préjudicielle à la Cour de justice des Communautés européennes sur l'interprétation à donner de certaines dispositions d'une directive communautaire. Une telle décision était attendue depuis l'arrêt *Alitalia* (*Cons. d'État*, 3 fév. 1989, req. n. 74.052 : *Droit fiscal* 1989, n. 10, comm. 492 ; *R.J.F.* 1989, n. 299, p. 164, concl. *N. Chahid Nourai*, p. 125) et consacre définitivement l'abandon de la jurisprudence antérieure selon laquelle les directives communautaires ne pouvaient pas être invoquées à l'appui d'un recours fiscal (v., en ce sens, notre étude « L'application par le Conseil d'État des directives communautaires en matière fiscale » : *L.P.A.*, 13 déc. 1989, p. 11).

Comme dans l'affaire *Alitalia*, le litige conduisait à s'interroger sur la conformité des dispositions réglementaires françaises qui limitent le droit à déduction de la T.V.A. avec les règles posées par les directives communautaires d'harmonisation de la T.V.A., à savoir les 1^{re} et 2^e Directives du 11 avril 1967 et la 6^e Directive du 17 mai 1977 (*Droit fiscal* 1978, n. 10).

Toutefois, seule cette dernière directive ayant été expressément invoquée par le contribuable, le Conseil d'État ne s'est pas cru autorisé à soulever d'office la question qui se posait également au regard de la 2^e Directive (v. déjà en ce sens *Cons. d'État*, 11 janv. 1991, n. 90.995 *Sté Morgane* : *Droit fiscal* 1991, n. 30, comm. 1576 ; *R.J.F.* 1991, n. 219, p. 137, concl. *M^{me} Hagelsteen*, p. 23) alors que la Cour de justice invite les juridictions nationales à soulever d'office les moyens tirés de la conformité des législations nationales aux directives communautaires (*C.J.C.E.* 11 juill. 1991, aff. 87-89/90, *Verhopen et autres* : *R.J.F.* 10/91, n. 1716, p. 757).

2. — Sur le fond, cette affaire posait l'irritante question du droit à déduction de la T.V.A. par les sociétés holdings sur laquelle, à l'époque où il refusait d'examiner les litiges fiscaux à la lumière des directives communautaires, le Conseil d'État avait pris une position extrêmement rigoureuse, imposant aux sociétés d'appliquer la règle du prorata de déduction (*Cons. d'État*, 26 nov. 1984, req. n. 43.552 et 45.386, *Sté Schneider S.A.* : *Droit fiscal* 1985, n. 7, comm. 325. — 6 mai 1985, req. n. 46.942, *Sté Jeumont Industrie* : *Droit fiscal* 1986, n. 20-21, comm. 1037, concl. *O. Fouquet*. — 2 fév. 1987, req. n. 66.431 *Cie Lebon* : *Droit fiscal* 1987, n. 29, comm. 1409) sans leur permettre de distinguer entre leurs activités de prestations de conseil ou d'assistance aux filiales et la gestion de leur portefeuille et titres de participation (*Cons. d'État*, 26 nov. 1984 et 6 mai 1985 précités). Selon le Conseil d'État, les sociétés holdings étaient tenues de calculer un prorata global incluant au dénominateur la totalité des recettes encaissées y compris notamment les dividendes reçus des filiales (arrêts précités), ce qui réduisait considérablement leurs droits à déduction de la T.V.A. La rigueur de ces principes était à peine atténuée par la doctrine administrative (*Doc. adm. D.G.I.*, 3 D-1622, § 8).

3. — Cette solution, peu satisfaisante pour les entreprises et apparemment isolée parmi les États membres de la Communauté européenne, méritait d'autant plus d'être réexaminée à la lumière des directives communautaires que la Cour de justice s'était récemment prononcée sur l'attribution de la qualité d'assujetti — et du droit à déduction de la T.V.A. qui en découle — aux sociétés holdings (*C.J.C.E.*, 20 juin 1991, aff. 60/90, *Sté Polysar* : *Droit fiscal* 1991, n. 41, comm. 1911, obs. *E. Kornprobst* ; *Bull. Joly*, oct. 1991, § 337, p. 247, note *Diaz*).

Dans cette affaire, la Cour de justice a considéré que la simple détention de participations dans des filiales ne peut s'analyser comme une activité assujettie à la T.V.A. au sens des articles 4 et 17 de la 6^e Directive T.V.A. car, « 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 » (arrêt précité, motif 13).

Elle a ajouté qu'« il en va différemment lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés filiales de la holding » (motif 14). Cette hypothèse vise, semble-t-il, les « holdings animatrices » au sens de la doctrine administrative en matière d'impôt sur la fortune (*Instr.* 28 avril 1989 : *B.O.I.* 7R-1-89, n. 125 : *Droit fiscal* 1989, n. 20-21, E. 9739. — *Cass. com.*, 19 nov. 1991, *M^{me} Davies* : *Droit fiscal* 1992, n. 13, comm. 694 ; *R.J.F.* 1/92, n. 270, p. 175), voire, selon la formule employée naguère par le Conseil d'État, les sociétés holdings dont les prestations de conseil et d'assistance technique aux sociétés filiales sont « complémentaires et indissociables » de la gestion de leurs participations (*Cons. d'État*, 6 mai 1985 précité) et non pas seulement, l'hypothèse, envisagée par M. le Commissaire du gouvernement Philippe Martin dans ses conclusions sur l'arrêt rapporté (*R.J.F.* 1/92, p. 13) où les filiales n'ont qu'une indépendance juridique fictive et dont l'activité est en réalité gérée par la société mère.

Aussi la Cour de justice a-t-elle décidé que : « n'a pas la qualité d'assujetti à la T.V.A. et n'a donc pas droit à déduction au sens de l'article 17 de cette 6^e Directive une société holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises, sans que cette société s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises, sous réserve des droits que ladite société holding détient en qualité d'actionnaire ou d'associé ».

4. — C'est à la lumière de ces principes que devait être examinée la situation des « holdings mixtes » qui exercent une activité économique leur conférant la qualité d'assujetti tout en détenant des participations génératrices de dividendes.

Les principes selon lesquels cette question doit être tranchée ont été définis dès l'origine du système commun de T.V.A. par l'article 11, paragraphe 2, alinéa 3, de la 2^e Directive, qui se lit : « En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la T.V.A. qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations (règle du prorata) ».

De même, la 6^e Directive prévoit en son article 17, paragraphe 5, que « la déduction n'est admise que pour la partie de la T.V.A. qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations » (soit les opérations ouvrant droit à déduction). Mais, à la différence de la 2^e Directive qui ne précisait pas les modalités de calcul du prorata, la 6^e Directive ajoute : « Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19. »

Selon ce texte, le prorata est calculé en effectuant le rapport entre :

— au numérateur : « le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, T.V.A. exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 17, paragraphes 2 et 3 » ;

— au dénominateur : « le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, T.V.A. exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations n'ouvrant pas droit à déduction ».

L'affaire soumise au Conseil d'État consistait donc à déterminer si, lorsqu'une société exerce simultanément une activité économique qui lui confère la qualité d'assujetti à la T.V.A. et détient en outre un portefeuille de participations génératrices de dividendes, cette circonstance a pour effet de limiter ses droits à déduction par application du principe énoncé aux articles 11, paragraphe 2, alinéa 3, de la 2^e Directive et 17, paragraphe 5, de la 6^e Directive et selon les modalités déterminées à l'article 19 de ce texte.

On examinera ces deux questions successivement en montrant que la perception de dividendes, consécutive à la déten-

tion de participations, n'entre pas dans le champ de la T.V.A. et que, par conséquent, les dividendes sont étrangers à la détermination des droits à déduction.

1° La perception de dividendes ne constitue pas une « opération » au sens du système commun de T.V.A. et notamment des articles 11, (§ 2), de la 2^e Directive et 17, (§ 5), de la 6^e Directive

5. — Le principe essentiel du système commun de T.V.A. est celui de la proportionnalité exacte de l'impôt aux prix des biens et des services quel que soit le nombre de transactions intervenues, ainsi que l'a énoncé l'article 2 de la première directive. C'est pourquoi, à chaque transaction, la T.V.A., calculée sur le prix du bien ou du service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé le coût des divers éléments constitutifs du prix de l'opération.

Ce principe de la proportionnalité exacte de la taxe aux prix implique que, lorsque des biens sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit, la déductibilité ne soit admise que pour la partie de la taxe qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations (art. 11, § 2, de la 2^e Directive et art. 17, § 5 de la 6^e Directive).

L'étendue du droit à déduction est donc fondée sur la réalisation d'« opérations » au sens du système commun de T.V.A. :

— si un assujetti réalise des opérations qui ouvrent toutes droit à déduction, il a droit à une déduction intégrale qui seule permet d'assurer la proportionnalité de la taxe au prix indépendamment du circuit de production ;

— en revanche, si un assujetti réalise par ailleurs des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, il perd une partie du droit à déduction en proportion du prix attaché à ces opérations.

Aussi convient-il de définir ce qu'est une « opération » et le « prix » d'une opération dans le cadre du système commun de T.V.A.

6. — Selon l'article 2 de la 6^e Directive, constituent des « opérations » les livraisons de biens définies comme le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire (art. 5, § 1, de la 6^e Directive) ainsi que les prestations de services, ces dernières étant « définies » comme « toute opération qui ne constitue pas une livraison de bien » (art. 6, § 1, de la 6^e Directive).

Si la directive ne définit pas mieux les notions de « prestation de service » et d'« opération », il n'en est pas moins certain que la prestation du service résulte d'une obligation de faire ou ne pas faire (en ce sens la définition de la prestation de services donnée par la loi italienne : v. art. 3, al. 1^{er}, du décret du Président de la République n. 633 du 26 oct. 1972, modifié) cependant que la livraison de biens résulte d'une obligation de donner.

Autrement dit, constitue une « opération » au sens du système commun de T.V.A. l'exécution d'une obligation de donner, de faire ou ne pas faire (note Tixier et Derouin sous *Cons. d'État, 9 janv. 1981, n. 10.145, Sté Timex : D. 1981 p. 149.* — sur cet arrêt, voir également : *Droit fiscal 1981, n. 23, comm. 1237*).

Elle correspond à la notion économique d'échange entre des unités économiques, ce qui est conforme à la nature d'impôt indirect de la T.V.A.

Assise sur le prix des opérations, la T.V.A. appréhende l'activité de production de biens et services, au sens où l'entend la comptabilité économique (v. notre ouvrage « La T.V.A. dans la Communauté économique européenne », *Éd. Jupiter, Paris 1977, n. 845, p. 472-473 et n. 968, p. 535*, et les méthodes de la comptabilité économique exposées in « Système européen de comptes économiques intégrés », *Office statistique des Communautés européennes, Luxembourg 1970, n. 304, p. 42* et, en France, « Système élargi de comptabilité nationale », *Paris I.N.S.E.E. 1976, n. 108, p. 22*), c'est-à-dire

« la production des biens et des services qui s'échangent habituellement sur un marché », soit qu'ils s'y échangent effectivement — et donnent lieu à des livraisons de biens ou à des prestations de services proprement dites — ou qu'ils soient mis en œuvre par l'entreprise elle-même, auquel cas ils font l'objet de livraisons à soi-même ou de prestations à soi-même que le système commun de T.V.A. assimile, dans certaines conditions, à des opérations.

En revanche la notion d'opérations ne s'étend pas à tout mouvement de valeur (*Cons. d'État, 9 janv. 1981 précité*). Elle n'inclut notamment pas les opérations de répartition des revenus nets issus des opérations de production de biens et de services dès lors que, par définition, ces revenus nets n'entrent pas dans le prix de revient des biens et des services. C'est ainsi que, selon les principes de la comptabilité économique, il s'agit des « revenus que les sociétés, compte tenu des résultats de leur activité décident de distribuer... aux propriétaires de leur capital » (« Système européen de comptes économiques intégrés », n. 439, repris en comptabilité nationale française par « Système élargi de comptabilité nationale », n. 5.71).

Économiquement, ces revenus nets représentent la valeur ajoutée dégagée par le processus de production. Ils sont déterminés après déduction de tous les éléments constitutifs du prix de revient des biens et services et n'entrent donc pas dans la composition de celui-ci. La répartition des revenus nets des entreprises est donc totalement étrangère au système commun de T.V.A. : elle ne constitue ni une livraison de biens ni une prestation de services susceptibles d'entrer dans le champ d'application de la T.V.A. et elle est sans effet sur le prix de revient des biens et services et par conséquent sur le droit à déduction de la T.V.A. qui a grevé ce prix de revient.

En d'autres termes, si le système commun de T.V.A. appréhende toutes les opérations sur biens et services — soit pour les soumettre effectivement à la taxe avec le droit à déduction de la T.V.A. d'amont afférente, soit, si elles ne sont pas taxables, pour refuser le droit à déduction de la T.V.A. qui a grevé leur prix de revient — la répartition des revenus nets des entreprises, qui ne procède pas d'une activité de production de biens et services et ne contribue pas à la détermination du prix de revient de biens ou de services, n'est pas une « opération » au sens du système commun de la T.V.A. : non seulement elle n'est pas susceptible d'entrer dans le champ d'application de la T.V.A. — ni pour être effectivement taxée ni pour être exonérée — mais en outre elle est sans incidence sur le droit à déduction de la T.V.A. d'amont, en ce sens qu'elle ne fait pas acquérir, mais ne fait pas non plus perdre, de droit à déduction.

Il résulte de ce qui précède que la répartition des revenus nets des entreprises est sans incidence sur l'étendue du droit à déduction tant pour l'entreprise elle-même que pour celui qui perçoit sa part de ces revenus.

7. — Ceci est particulièrement vrai des distributions de dividendes aux actionnaires des sociétés.

Ainsi que l'a rappelé le Cour de justice dans l'arrêt Polysar, le dividende est le fruit de la participation financière dans le capital d'une entreprise (*C.J.C.E., 20 juin 1991, précité, motif n. 13*).

La Cour de cassation a souligné à plusieurs reprises que les dividendes distribués participent de la nature des fruits lorsqu'ils ont fait l'objet d'une décision de distribution par l'assemblée des actionnaires ou associés (*Cass. com., 23 oct. 1984 : Bull. Joly 1985, § 22, p. 97*), cette décision conférant aux dividendes une existence juridique (*Cass. com., 23 oct. 1990, n. 89-13.999, M^{me} Morin : Droit fiscal 1991, n. 5, comm. 160 ; Bull. Joly 1990, § 337, p. 1043*). La Cour de cassation précise d'ailleurs que la distribution de dividendes en nature ne constitue pas une mutation de biens à titre onéreux (*Cass. com., 31 mai 1988, n. 87-11.089 et autres : Droit fiscal 1988, n. 31, comm. 1677 et 6 juin 1990, n. 88-17.133 : Droit fiscal 1990, n. 40, comm. 1801 ; Bull. Joly, sept. 1990, § 253, p. 813, et la note*), une telle attribution procédant de la nature du partage (v. en ce sens *Cass., 18 fév. 1941 : Rev. Enr. 1942,*

art. 11.663, p. 45 et la note au *Bull. Joly sous Cass. com.*, 6 juin 1990 précité).

Il en est de même au regard de la T.V.A. : les quelques auteurs qui ont examiné cette question ont considéré que la distribution de dividendes en nature n'était pas une « opération » taxable (*De Voil*, « Value Added Tax », A 5-101, cité in « La T.V.A. dans la Communauté économique européenne », *op. cit.*, n. 38, p. 43).

Fruit d'une participation au capital d'une entreprise, le dividende résulte de la décision de distribution prise par les organes sociaux compétents, et n'est acquis à l'actionnaire que par le fait de cette décision unilatérale de la société distributrice. Il n'est ni l'exécution d'une obligation de la société envers ses associés ni la contrepartie d'une obligation de l'associé envers la société.

La perception de dividendes présente donc deux caractéristiques essentielles qui la distinguent d'une activité économique, au sens des 2^e et 6^e Directives :

1) elle ne procède pas de « l'exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence puisque l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété d'un bien » et non de son exploitation (*C.J.C.E.*, 20 juin 1991, *Polysar*, précité, motif 13) ;

2) le montant du dividende ne constitue en rien la contrepartie de l'activité de l'actionnaire qui le perçoit mais dépend, au contraire, uniquement du résultat de l'entreprise qui le verse. Le dividende ne rémunère aucune activité : il n'est pas versé, comme le serait un prix, en contrepartie d'un bien livré ou d'un service rendu.

Il correspond, comme on l'a vu, à la répartition d'un produit, entre ceux qui y ont vocation à savoir les actionnaires de l'entreprise en cause qui, elle, exerce l'activité économique qui l'a généré. En outre son versement résulte de la décision des associés : il n'est nullement obligatoire, quand bien même le résultat comptable de l'activité qui l'a généré serait positif. Contrairement au prix d'une prestation de services, il ne résulte pas d'une obligation. Le dividende se distingue donc d'autres produits du capital que sont le versement d'intérêts, de redevances ou de loyers qui sont la contrepartie d'une obligation contractuelle rémunérant la mise à disposition d'un capital.

8. — N'étant la « contrepartie » d'aucune prestation — au sens où cette notion, définie successivement au point 13 de l'Annexe A, *ad.*, art. 8 a, de la 2^e Directive, puis à l'article 11 de la 6^e Directive, a été interprétée par la Cour de justice (v. notamment, *C.J.C.E.*, 5 fév. 1981, *aff. 154/80, Coopérative d'entreposage de pommes de terre* : *Rec. C.J.C.E.* p. 445 et 8 mars 1988, *aff. 102/86, Apple and pear development council* : *Droit fiscal* 1989, n. 15, *comm.* 813 ; *Rec. C.J.C.E.*, p. 1464) — le dividende se situe hors du champ d'application du système commun de T.V.A. Il n'entre pas dans l'une des catégories de revenus susceptibles d'être soumis à une harmonisation fiscale génératrice de neutralité concurrentielle (*C.J.C.E.* 1^{er} avril 1982, *aff. 89/81, S.E. aux Finances / Hong Kong Trade Development Council* : *Rec. C.J.C.E.*, p. 1277).

On trouvera un autre indice de ce que les dividendes, au contraire de ces produits du capital, n'entrent pas dans le champ des activités de production dans le fait que leur montant est absolument sans incidence sur la formation des prix des biens et services. C'est là sans doute la raison pour laquelle, au contraire des intérêts, loyers et autres produits du capital, qui sont assujettis à la T.V.A. sauf exonération expresse de la 6^e Directive, les dividendes ne le sont pas.

9. — La plupart des États membres de la Communauté européenne considèrent au demeurant que les dividendes n'entrent pas dans le champ d'application de la T.V.A. et qu'ils n'ont donc pas à faire l'objet d'une exonération quelconque.

Tel est le cas de la *Grande-Bretagne* où, l'on considère que le paiement et l'encaissement de dividendes se situent hors du champ d'application de la T.V.A. (*De Voil*, précité). Ceci

ressort clairement de la doctrine administrative anglaise selon laquelle l'exonération des services financiers ne s'applique pas à « certains flux monétaires qui ne sont la contrepartie d'aucune fourniture et sont hors du champ de la T.V.A. Ceci inclut le paiement et la perception de dividendes, l'encaissement de contributions de retraites et le versement de retraites par un fonds de pension » (*Cf. HM Customs and Excise VAT Leaflet 701/89/85*, 1^{er} sept. 1985, n. 2, p. 2).

Il en va de même aux *Pays-Bas* où, pour l'application de l'article 15 (§ 2), de la loi sur la T.V.A. (équivalent de l'article 17 de la 6^e Directive), l'Administration a précisé que les dividendes sont exclus du chiffre d'affaires à prendre en considération pour le calcul du prorata de déduction. Ceci a été formellement confirmé par la doctrine administrative néerlandaise qui précise les modalités d'application des textes précités et indique que : « pour la détermination des droits de déduction selon le ratio de chiffre d'affaires, on peut dire que : c) ... les dividendes reçus sur les titres de participation ne doivent pas être pris en compte pour déterminer le prorata du chiffre d'affaires » (*Cf. Wet omzetbelasting 1968, Suppl. 159* avril 1990, *Ad.*, art. 15).

La même analyse a été faite en *République Fédérale d'Allemagne* : selon l'article 15 (al. 4) de la loi allemande relative à la T.V.A. (*Umsatzsteuergesetz ou UStG*) dont le contenu répond aux dispositions de l'article 17, al. 5, de la 6^e Directive, il n'y a pas lieu de tenir compte des dividendes perçus par une société de ses filiales ou de ses participations pour déterminer l'étendue de ses droits à déduction. En effet ce texte détermine que, pour les biens d'usage mixte, la déduction de la T.V.A. est fonction de leur utilisation à des opérations ouvrant, ou n'ouvrant pas, droit à déduction. Il faut donc, pour le calcul du prorata, prendre en considération ce qui, au regard de la T.V.A. constitue une opération. Or selon l'article 1 (al. 1) de l'*UStG*, dont l'interprétation a été précisée par l'Administration allemande (*Partie 1, pas. 2, phrase 3, UStG*), le seul paiement d'une rémunération, en particulier par le versement d'une somme d'argent, ne constitue pas en elle-même une opération au sens économique de ce terme. En particulier, le versement d'une somme dans le cadre d'un rapport sociétaire n'entre pas dans le champ des opérations prises en compte par le système allemand de T.V.A.

En l'absence de texte exprès, la pratique semble être dans le même sens en Belgique et au Luxembourg.

10. — Il résulte donc bien des dispositions des directives relatives aux « opérations » prises en considération par le système commun de T.V.A., analysées à la lumière des principes de la comptabilité économique, du droit des sociétés et de leur application par les États-membres de la Communauté européenne, que la perception de dividendes ne constitue pas une « opération » au sens du système commun de T.V.A.

En conséquence il apparaît que l'article 17, paragraphe 5, alinéa 1^{er}, de la 6^e Directive — dont les dispositions sont équivalentes à celles de l'article 11, paragraphe 2, alinéa 3, de la 2^e Directive — doit être interprété en ce sens que la perception de dividendes n'a pas à être prise en considération pour déterminer si un assujetti effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction de la T.V.A. et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction car les dividendes ne relèvent ni des unes ni des autres puisque leur perception n'est pas une « opération » au sens du système commun de T.V.A.

2^o Les dividendes n'entrent pas dans le calcul du prorata de déduction défini à l'article 19 de la 6^e Directive

11. — L'article 19, paragraphe 1, de la 6^e Directive prescrit d'inclure au dénominateur du prorata de déduction « le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, T.V.A. exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations n'ouvrant pas droit à déduction ».

En retenant le chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction ainsi qu'aux opérations n'ouvrant pas droit à déduction la 6^e Directive vise le montant total des

contreparties reçues par l'assujetti à raison des opérations effectuées.

Ceci est confirmé par l'article 28 de la Directive 78/660 du 25 juillet 1978 relative aux bilans et comptes des sociétés selon lequel : « le montant net du chiffre d'affaires comprend les montants résultant de la vente des produits et de la prestation des services correspondant aux activités ordinaires de la société, déduction faite des réductions sur vente ainsi que la T.V.A. et d'autre impôts directement liés au chiffre d'affaires ».

La notion de chiffre d'affaires implique, comme celle de contrepartie l'existence d'un « lien direct entre le service rendu et la contrepartie reçue » (C.J.C.E., 5 fév. 1981, aff. 154/80 précité, motif n. 12) à défaut duquel les sommes reçues par une entreprise n'entrent pas dans son chiffre d'affaires.

C'est pourquoi une disposition spécifique de la 6^e Directive T.V.A. a été nécessaire pour permettre aux États-membres d'« inclure également dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles visées à l'article 11 sous a), paragraphe 1 sous a) », c'est-à-dire les subventions autres que celles « directement liées au prix des opérations ». Ainsi que l'a relevé le Commissaire du gouvernement Philippe Martin dans ses conclusions, cette faculté laissée aux États-membres implique nécessairement que le chiffre d'affaires ne comprend pas les subventions autres que celles directement liées au prix des opérations : il n'inclut que la contrepartie directe des livraisons de biens et des prestations de services.

Or, comme on l'a vu précédemment, les dividendes perçus par un actionnaire ne sont pas la contrepartie directe d'une livraison de biens ou d'une prestation de services. Ils ne doivent donc pas être inclus au dénominateur du pourcentage de déduction.

Telle est d'ailleurs la solution constamment retenue par les États-membres soucieux d'appliquer les 2^e et 6^e Directives, à savoir notamment les Pays-Bas, la Grande-Bretagne, l'Allemagne, la Belgique et le Luxembourg, ainsi qu'on l'a vu ci-avant.

12. — Cette analyse littérale est conforme à la finalité du droit à déduction dans le système commun de T.V.A. qui est de « soulager intégralement l'entrepreneur du poids de la T.V.A. due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques » (C.J.C.E., 14 fév. 1985, aff. 268/83, précité, motif n. 19) de manière à assurer l'exacte proportionnalité de la T.V.A. « au prix des biens et des services quel que soit le nombre des transactions internes dans le processus de production ou de distribution antérieur au stade d'imposition » (art. 2, de la 1^{re} Directive).

La neutralité économique de la T.V.A. implique donc que, pour déterminer l'étendue du droit à déduction afférent aux seules opérations imposables, on ne retienne au dénominateur du prorata que le prix total des livraisons de biens et prestations de services — qu'elles soient imposables ou exonérées — à l'exclusion des revenus qui n'ont pas le caractère de prix d'un bien ou d'un service.

Inclure des dividendes reçus dans le dénominateur du pourcentage de déduction introduit un élément perturbateur qui ne peut conduire qu'à fausser la neutralité du système commun de T.V.A. en modifiant, de manière aléatoire et sans égard pour les données propres de l'entreprise, la charge fiscale qui a grevé le coût des opérations ouvrant droit à déduction.

C'est pourquoi l'article 19, paragraphe 1, de la 6^e Directive doit être interprété en ce sens que le chiffre d'affaires qui doit être pris en considération au dénominateur du prorata ne comprend pas les dividendes perçus par l'entreprise, quelle que soit l'activité qu'elle exerce.

13. — Pour être complet, on se permettra d'ajouter que la réduction des droits à déduction d'une entreprise qui perçoit des dividendes n'est pas une réponse appropriée au souci, exprimé par l'Administration fiscale française et repris devant le Conseil d'État par le Commissaire du Gouvernement Philippe Martin, d'éviter qu'une société holding normalement

non assujettie et n'ayant, dès lors, pas droit à déduction de la T.V.A. conformément à la jurisprudence Polysar, puisse acquérir un tel droit en exerçant parallèlement, voire marginalement, une activité assujettie.

En effet, s'il y a lieu de ne pas décharger la société de la T.V.A. ayant grevé directement le coût des biens et des services effectivement utilisés dans le cadre de son activité de gestion des participations, les dividendes perçus à ce titre ne sont pas représentatifs de la part des biens et services de l'entreprise qui peuvent être utilisés à cette fin.

La raison en est simple : les dividendes ne sont pas le produit de l'activité de gestion des participations mais, comme dit ci-dessus, le fruit de la détention des participations : même le gestionnaire de portefeuille le plus audacieux ne se hasarderait pas à soutenir que les dividendes perçus à raison du portefeuille géré sont le produit de sa gestion !

Dans la mesure où la gestion d'un portefeuille de participations ne relève pas d'une activité économique au sens de l'article 4 (§ 1 et 2) de la 6^e Directive, l'utilisation à cette fin de biens ou de services acquis par l'entreprise et ayant donné lieu à déduction de la T.V.A. d'amont constitue une livraison à soi-même ou une prestation de services à soi-même que la 6^e Directive assimile, ou permet aux États-membres d'assimiler, à des livraisons de biens ou à des prestations de services effectuées à titre onéreux (art. 5, § 6 et 7, et art. 6, § 2 et 3).

Dans cette hypothèse, la T.V.A. serait perçue, sans possibilité de déduction au titre de l'activité de portefeuille non assujettie, sur la partie du prix d'achat ou de revient des biens ou des dépenses engagées qui correspond à l'utilisation effective de ces biens ou de ces services (en application de l'article 11 sous A, paragraphe 1, sous b) de la 6^e Directive).

Ainsi, le risque d'évasion fiscale que paraît craindre l'Administration française serait-il conjuré dans le respect des dispositions du système commun de T.V.A.

**

14. — En résumé, il ressort de cette affaire qu'en reprenant, sans pratiquement rien y changer, les dispositions de l'article 212 de l'Annexe II au C.G.I., telles qu'elles résultaient du décret du 1^{er} février 1967, le décret du 29 décembre 1979 qui a « transcrit » en droit interne l'article 19 de la 6^e Directive T.V.A. a méconnu un principe essentiel du système commun de taxe sur le chiffre d'affaires, tel qu'il avait été défini dès l'origine par la 2^e Directive T.V.A.

Le pouvoir réglementaire n'a pas apporté une réponse appropriée au problème bien réel que pose la détermination des droits à déduction dont peuvent se prévaloir les entreprises assujetties à la T.V.A., lorsqu'elles utilisent certains biens et services à la gestion de participations, activité qui échappe à la taxe sur le chiffre d'affaires. Il a cru trouver une réponse à cette question par une limitation des droits à déduction des assujettis, qui se sont vu imposer d'assimiler les dividendes qu'ils perçoivent au chiffre d'affaires résultant d'opérations exonérées de T.V.A.

Ce faisant, le pouvoir réglementaire a suivi la même démarche que celle qu'il avait suivie pour les biens à usage mixte, et qui a été censurée par le Conseil d'État (*Cons. d'État*, 3 fév. 1989, n. 74.052, *Alitalia* précité). Il a ainsi méconnu le fait, pourtant accepté par les autres États-membres, que les dividendes sont situés hors du champ d'application du système commun de T.V.A. Cette réponse inadéquate à la question posée est génératrice de distorsions qui faussent la neutralité économique de cet impôt.

Cette neutralité aurait en revanche été préservée si, comme l'y autorisent les textes communautaires et comme cela a été suggéré par ailleurs (v. notamment, *J.-C. Bouchard et J.-C. Guinard*, « T.V.A. et taxe sur les salaires dans les sociétés holding » ; *R.J.F.* 2/92, p. 113 et s.), le Gouvernement français avait considéré que la gestion de participations donne lieu à la réalisation de prestations à soi-même, de manière à percevoir la taxe à proportion exacte de l'utilisation effective

des biens et services qui en ont été grevés lors de leur acquisition ou de leur obtention. Cette solution est d'ailleurs susceptible d'une application plus large : elle ne doit pas seulement porter sur la gestion du portefeuille de participations mais peut s'étendre, plus généralement, à l'ensemble des activités financières des sociétés holdings.

Enfin, le problème posé pourrait être résolu de façon radicale, en reconnaissant les groupes de sociétés en matière de T.V.A. puisque ceci aboutit à ne taxer les entreprises du groupe que dans leurs relations avec les tiers et à méconnaître, pour les besoins de la T.V.A., les flux internes au groupe. Un tel régime, autorisé par la 6^e Directive, a d'ores et déjà été adopté par six États membres de la Communauté (Allemagne, Pays-Bas, Danemark, Royaume-Uni, Italie, Irlande). Il serait souhaitable de l'instaurer en France.

Philippe DEROUIN et Éric GINTER

Avocats au Barreau de Paris
Gide - Loyrette - Nouel



Considérant qu'aux termes de l'article 271 du C.G.I. issu de l'article 17 de la loi n. 66-10 du 6 janvier 1966 : « 1. La T.V.A. qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la T.V.A. applicable à cette opération... » ; que l'article 273 du même code, issu du même article de la même loi, dispose : « 1. Des décrets en Conseil d'État déterminent les conditions d'application de l'article 271. Ils fixent notamment : ... les modalités suivant lesquelles la déduction de la taxe ayant grevé les biens ou services qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables doit être réduite ou limitée... » ; que l'article 212 de l'Annexe II au C.G.I., dans sa rédaction, applicable en l'espèce, issue de l'article 8 du décret n. 67-92 du 1^{er} février 1967, pris sur le fondement de l'article 273 ci-dessus, prévoit que « les entreprises qui ne sont pas assujetties pour l'ensemble de leurs activités sont autorisées à déduire une fraction de la T.V.A. qui a grevé les biens constituant des immobilisations. Cette fraction est égale au montant de la taxe qui a grevé lesdits biens, affecté du pourcentage qui résulte du rapport existant entre les recettes soumises à la T.V.A. et l'ensemble des recettes réalisées par l'entreprise... » ; que, « par dérogation aux dispositions de l'article 212 », l'article 213 de la même Annexe, dans sa rédaction issue de l'article 9 du décret précité du 1^{er} février 1967, énonce que : « l'Administration peut autoriser, ou obliger, les entreprises qui exploitent des secteurs différents à déterminer un pourcentage de déduction particulier pour chaque secteur d'activité » et que « dans ce cas, chaque secteur est considéré comme une entreprise distincte pour l'exercice du droit à déduction » ; que l'article 214 de la même Annexe II au C.G.I., dans sa rédaction applicable en l'espèce, issue de l'article 10 du décret du 1^{er} février 1967, dispose que « pour l'application des articles 212 et 213, les entreprises déterminent, à la fin de chaque année civile, le pourcentage de déduction qui se dégage des recettes réalisées au cours de ladite année » et que « ce pourcentage est retenu pour le calcul des droits à déduction ouverts au titre des biens acquis au cours de l'année suivante » ; qu'en vertu, enfin, de l'article 219-c) de l'Annexe II au C.G.I., dans sa rédaction applicable en l'espèce, issue de l'article 18 du décret du 1^{er} février 1967, une fraction de la taxe, calculée dans les conditions prévues aux articles 212 et 214, est déductible, lorsque l'utilisation de services ou de biens ne constituant pas des immobilisations aboutit concurremment à la réalisation de services ou à l'obtention de produits dont les uns sont soumis à la T.V.A. et les autres n'y sont pas soumis ;

Considérant que la S.A. Satam, qui a pour objet la gestion d'un patrimoine mobilier et immobilier, a déduit de la T.V.A. dont elle était redevable au titre de la période du 1^{er} janvier 1976 au 31 décembre 1979, la totalité de celle qui avait en même temps grevé ses acquisitions de biens et de services ; qu'ayant procédé, pour la même période, à une vérification de la comptabilité de la société et constaté, à cette occasion, que les recettes perçues par cette dernière comprenaient, d'une part, des loyers d'immeubles et divers autres produits soumis à la T.V.A., d'autre part, les dividendes, regardés comme non passibles de cette taxe, que lui procurent les participations qu'elle détient dans le capital d'autres sociétés faisant partie du groupe dont elle est la « holding », l'Administration a estimé que les droits à déduction ouverts à la société devaient être calculés conformément aux règles fixées par les articles 212, 214 et 219-c) de l'Annexe II au C.G.I. pour les entreprises qui ne sont pas assujetties à la T.V.A. pour l'ensemble de leurs activités et, par suite, que la taxe ayant grevé les biens et services acquis par la société n'aurait dû être déduite par cette dernière que dans la limite des pourcentages résultant du rapport entre le montant annuel de ses recettes soumises à la T.V.A. et le montant annuel de l'ensemble de ses recettes, dans lequel les dividendes qu'elle avait encaissés devaient être inclus ; qu'ayant déterminé qu'il y avait lieu de fixer ces pourcentages à 57 % pour l'année 1976, à 68 % pour les années 1977 et 1978 et à 69 % pour l'année 1979, l'Administration a réclamé à la société le supplément de T.V.A. découlant de cette réduction de ses droits à déduction ;

Considérant que, pour demander la décharge de cette imposition, la S.A. Satam soutient que, même perçus par une entreprise qui, comme elle n'est pas assujettie à la T.V.A. pour l'ensemble de ses activités, les dividendes d'actions ne sont pas au nombre des éléments à inclure dans le prorata de déduction prévu par l'article 212 de l'Annexe II au C.G.I. et que, dans le cas contraire, les dispositions de cet article seraient incompatibles avec celles de l'article 19 de la 6^e Directive n. 77/388/CEE du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 et, pour ce motif, entachées d'illégalité depuis le 1^{er} janvier 1979 ; qu'à titre subsidiaire, la S.A. Satam fait valoir qu'exploitant des secteurs d'activité différents, elle eût été, à tout le moins, en droit, par application des dispositions précitées de l'article 213 de l'Annexe II au C.G.I., de bénéficier de pourcentages de déduction propres à chacun de ces secteurs ;

Considérant que la date à laquelle les États membres devaient avoir pris les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires à l'adaptation de leur régime de T.V.A. aux dispositions de la 6^e Directive du 17 mai 1977 avait été fixée, par cette dernière, au 1^{er} janvier 1978 au plus tard ; que, pour la France et six autres États membres, la 9^e Directive du Conseil des Communautés européennes du 26 juin 1978 a repoussé la date d'expiration de ce délai au 1^{er} janvier 1979 ; que, eu égard aux modifications qui ont été effectivement apportées, à partir de cette date pour l'application, en France, de la 6^e Directive, au régime de la T.V.A. et, en particulier à son champ d'application et à la détermination de ses redevables, par la loi n. 78-1240 du 29 décembre 1978, ainsi qu'au fait allégué par la S.A. Satam que les dispositions de l'article 212 de l'Annexe II au C.G.I., dans sa rédaction issue de l'article 8 du décret du 1^{er} février 1967, seraient devenues illégales à partir du 1^{er} janvier 1979, il convient d'examiner, d'abord les prétentions de la société qui se rapportent à la partie de la période d'imposition comprise entre le 1^{er} janvier 1976 et le 31 décembre 1978, puis celles qui se rapportent à la partie de la période d'imposition comprise entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 1979 ;

En ce qui concerne la partie de la période d'imposition comprise entre le 1^{er} janvier 1976 et le 31 décembre 1978 :

Considérant, d'une part, que, si la S.A. Satam revendique le bénéfice des dispositions, déjà citées, de l'article 213 de l'Annexe II au C.G.I., relatives à la constitution de secteurs distincts pour l'exercice du droit à déduction, elle n'établit, ni même ne soutient qu'elle aurait, au cours des années 1976, 1977 et 1978, affecté des moyens propres, en personnel et en matériel, à la gestion des participations qu'elle détient dans le capital des sociétés du groupe dont elle est la « holding » ; que les biens et services qu'elle a acquis doivent, dès lors, être regardés comme utilisés pour l'ensemble des activités d'une seule et même entreprise ; que la société ne pouvait donc déduire la T.V.A. ayant grevé l'acquisition de ces biens et services que dans les conditions fixées par les articles 212 et 219 de l'Annexe II ;

Considérant, d'autre part, que, pour calculer le rapport défini par l'article 212, l'Administration était en droit de tenir compte de l'ensemble des recettes de la société, quelle que fût l'origine de ces recettes, que celles-ci fussent ou non le produit d'opérations passibles de la T.V.A. ; que la S.A. Satam ne peut donc prétendre que les dividendes qu'elle a perçus en 1976, 1977 et 1978 ne devaient pas être compris dans ce calcul, au motif que leur encaissement ne procédait pas de la réalisation d'affaires de nature industrielle ou commerciale, soumises, comme telles, à la T.V.A. en vertu des dispositions, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1978, de l'article 286 du C.G.I., ou d'affaires expressément exonérées de cette taxe ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la S.A. Satam, qui ne conteste pas en eux-mêmes les pourcentages de déduction déterminés par l'Administration, 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 en décharge du supplément de T.V.A. qui lui a été réclamé pour la partie de la période d'imposition comprise entre le 1^{er} janvier 1976 et le 31 décembre 1978 ;

En ce qui concerne la partie de la période d'imposition comprise entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 1979 :

Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 286 du C.G.I., dans sa rédaction en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1979 : « I. Sont soumises à la T.V.A. 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 286 A du même code, dans la même rédaction : « Sont assujetties à la T.V.A. les personnes qui effectuent de manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, une ou plusieurs opérations soumises à la T.V.A., quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention... » ; qu'il résulte de ces dispositions, prises pour l'adaptation de la législation nationale aux articles 2 et 4, paragraphes 1 et 2, de la 6^e Directive 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 tirer des recettes ayant un caractère de permanence, que la simple détention de participations financières dans d'autres entreprises est étrangère à de telles activités ou opérations et, par suite, qu'une société « holding » dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises, sans que cette société s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises, sous réserve des droits que ladite société « holding » détient en sa qualité d'actionnaire ou d'associée, n'a pas la qualité d'assujetti à cette taxe ;

Considérant qu'il n'est pas allégué que la S.A. Satam s'immiscerait dans la gestion des entreprises dans lesquelles elle détient des participations,

autrement qu'en y exerçant les droits qu'elle détient en qualité d'actionnaire qu'en tant qu'elle a pour objet la prise de telles participations, elle n'est donc pas assujettie à la T.V.A., d'où il découle que les dividendes qui lui sont versés par les sociétés dont elle est actionnaire sont placés hors du champ d'application de cette taxe ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 17, § 2, de la 6^e Directive : « Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable : a) la T.V.A. due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti... » ; qu'en dehors des cas limitativement prévus par l'article 17, § 3, de la 6^e Directive, la taxe ayant grevé les biens et les services livrés ou fournis à un assujetti n'ouvre pas droit à déduction lorsque ces biens ou services sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ; qu'aux termes de l'article 17, paragraphe 5 : « En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations. Ce prorata est déterminé, pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti, conformément à l'article 19... » ; que, selon le paragraphe 1 de l'article 19 : « Le prorata de déduction prévu par l'article 17, paragraphe 5, 1^{er} alinéa, résulte d'une fraction comportant : au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, T.V.A. exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 17, paragraphes 2 et 3 ; au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, T.V.A. exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations n'ouvrant pas droit à déduction. Les États membres ont la faculté d'inclure également dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles visées à l'article 11 sous A, paragraphe 1 sous a)... », c'est-à-dire des subventions qui ne sont pas directement liées au prix des biens et des services ; que le paragraphe 2 de l'article 19 précise que, « par dérogation au paragraphe 1, il est fait abstraction, pour le calcul du prorata de déduction, du montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires... financières... » ;

Considérant que, pour soutenir que les dispositions de l'article 212 de l'Annexe II au C.G.I. qui, ainsi qu'il a été dit, prévoient qu'il y a lieu de tenir compte, pour le calcul du prorata de déduction, de l'ensemble des recettes réalisées par l'assujetti, quelle que soit la nature ou l'origine de ces recettes, que celles-ci soient ou non le produit d'une opération passible de la T.V.A., sont, depuis le 1^{er} janvier 1979, devenues incompatibles avec celles de l'article 19 de la 6^e Directive, la S.A. Satam fait valoir que le montant total annuel, hors taxe, du « chiffre d'affaires » afférent aux « opérations ouvrant droit à déduction » et le montant annuel, hors taxe, du « chiffre d'affaires » afférent aux opérations « n'ouvrant pas droit à déduction », qui, selon cet article, sont à inscrire au dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction, ne comprennent que les sommes perçues par l'assujetti pour prix de l'exécution d'opérations soumises à la T.V.A. ou expressément exonérées de cette taxe, à l'exclusion des produits, tels que les dividendes, dont l'encaissement ne se rattache pas à la réalisation d'un « chiffre d'affaires » et n'entre pas dans le champ d'application de la T.V.A. ;

Considérant que la juridiction compétente pour statuer sur l'exception tirée de l'illégalité d'un règlement peut être invitée à rechercher, non seulement si ce règlement a été légalement pris, mais s'il était légalement resté en vigueur à la date à laquelle il en a été fait application ;

Considérant qu'en vertu de l'article 189 du Traité instituant la Communauté économique européenne, les directives arrêtées par le Conseil lient tout État membre destinataire « quant au résultat à atteindre » ; que, pour atteindre ce résultat, les États membres sont tenus d'adapter leur législation et leur réglementation aux directives qui leur sont adressées et ne peuvent légalement, après l'expiration des délais impartis, laisser subsister des dispositions réglementaires qui ne seraient plus compatibles avec les objectifs définis par ces directives ; qu'ainsi qu'il a été dit, le délai imparti à la France pour adapter sa législation et sa réglementation aux dispositions de la 6^e Directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 est venu à expiration le 1^{er} janvier 1979 ;

Considérant qu'il est nécessaire à la solution du litige de rechercher si l'exception d'illégalité invoquée, dans les termes ci-dessus rappelés, par la S.A. Satam à l'encontre de l'article 212 de l'Annexe II au C.G.I., dans sa rédaction issue de l'article 8 du décret du 1^{er} février 1967, est ou non fondée, et, à cette fin, de déterminer si, eu égard à la rédaction qui leur a été donnée, les dispositions précitées de l'article 19 de la 6^e Directive doivent être interprétées en ce sens que les dividendes d'actions perçus par une entreprise qui n'est pas assujettie à la T.V.A. pour l'ensemble de ses opérations, sont à exclure du dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction, ou si, eu égard à la finalité et à l'économie du système de déductions qui a été établi par la directive et découle, notamment, de la combinaison de ses articles 17 et 19, les dispositions de ce dernier article sont, au contraire, à interpréter en ce sens que les dividendes dont il s'agit doivent, comme les produits exonérés de la T.V.A., être compris dans ce dénominateur ;

Considérant que cette question d'interprétation de l'article 19 de la 6^e Directive soulève une contestation sérieuse ; que, par suite, et en application de l'article 177 du Traité instituant la Communauté économique européenne, il y a lieu d'en saisir, à titre préjudiciel, la Cour de justice des Communautés européennes et, jusqu'à ce que celle-ci se soit prononcée, de surseoir à statuer sur l'ensemble des conclusions de la requête de la S.A.

Satam qui portent sur le supplément de T.V.A. afférent à la partie de la période d'imposition comprise entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 1979 ;

Conseil d'État, 7^e, 8^e et 9^e sous-sections, 13 décembre 1991, req. n. 61.379, S.A. Satam.

Taux réduit

2000-30-A, n. 208

852/3 — ÉQUIPEMENTS SPÉCIAUX POUR HANDICAPÉS — Exclusion des appareils non exclusivement conçus pour des handicapés (ascenseurs, monte-escaliers, etc.).

L'article 15 de la loi de finances pour 1991 (*Droit fiscal 1991*, n. 2-3, *comm.* 45) soumet au taux réduit de la T.V.A. les équipements spéciaux dénommés aides techniques, dont la liste est fixée par arrêté, et qui sont exclusivement conçus pour les personnes handicapées en vue de la compensation d'incapacités graves. Les matériels tels que *plates-formes élévatrices, monte-escaliers, ascenseurs* sont exclus du bénéfice du taux réduit de la T.V.A. prévu par l'article 15 de la loi de finances pour 1991 et l'arrêté du 5 février 1991 (*Droit fiscal 1991*, n. 10, *comm.* 505). En effet, ces appareils qui ont les mêmes usages qu'un ascenseur ou un monte-charge ne peuvent pas être considérés comme des appareils exclusivement conçus pour des personnes handicapées au sens de l'article 15 de la loi précitée.

Réponse du Ministre délégué au budget, n. 50.204 à M. Jean-Luc Reitzer (*J.O.*, Déb. Ass. Nat., 10 fév. 1992, p. 638).

ÉTUDES PARTICULIÈRES

2000-204, n. 102 et 143

854 — ACTIVITÉS BANCAIRES ET FINANCIÈRES — Change manuel — 1^o Droit à déduction. Calcul du pourcentage de déduction. Prise en compte du montant total des recettes et non seulement du profit brut — 2^o Assiette. Liquidation de l'impôt sur le montant total des opérations de change manuel, sauf application de la solution administrative limitant l'imposition au profit brut — 3^o Garantie du contribuable contre les changements de doctrine de l'Administration (L.P.F., art. L.80 A). Moyen non d'ordre public. Nécessité pour le contribuable de l'invoquer.

Avant l'entrée en vigueur de l'article 7 de la loi n. 91-716 du 26 juillet 1991 (*Droit fiscal 1991*, n. 31, *comm.* 1584), les établissements bancaires et financiers avaient la possibilité d'opter pour la T.V.A. pour les opérations de change manuel.

En cas d'exigibilité de la T.V.A., l'Administration admettait que l'impôt soit liquidé sur le profit brut réalisé et non sur le montant total des recettes résultant de la réalisation de l'opération de change.

Corrélativement, les intéressés devaient, pour la détermination de leur pourcentage de déduction, prendre en considération uniquement la marge brute dégagée par l'opération.