

Droit communautaire

2116 - TVA (6^e DIRECTIVE, ART. 19) — Déductions — Pourcentage de déduction — 1^o Règle générale. Exclusion des recettes situées hors du champ d'application de la TVA (CJCE, 22 juin 1993, aff. Satam) — 2^o Application. Entreprise (holding mixte) dont les recettes comprennent, d'une part, des produits soumis à la TVA (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. Exclusion des dividendes (oui) (Concl. CJCE, 22 juin 1993, aff. C-333/91, Satam SA).

Les dispositions de l'article 19-1 du 17 mai 1977 de la directive n° 77/388/CEE du 17 mai 1977 relative à la TVA 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 (CJCE, plén., 22 juin 1993, aff. C-333/91, Satam SA).

Observations. — Cet arrêt, dont le texte intégral est publié ci-après — accompagné de larges extraits des conclusions de l'Avocat général W. Van Gerven — fait l'objet d'une chronique de Ph. Derouin et E. Ginter, publiée dans les pages 1747 et 1748 du présent numéro de *Droit fiscal*.

★
Arrêt du 22 juin 1993

1. — Par arrêt du 13 décembre 1991, parvenu à la Cour le 20 décembre suivant, le Conseil d'État français a posé, en application de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 19 de la 6^e 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 (JO, L 145, p. 1, ci-après « 6^e directive »).

2. — Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige qui oppose la société anonyme Satam (actuellement dénommée Sofitam, ci-après « Satam »), établie à Asnières (France), au ministre chargé du Budget, à la suite d'un redressement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA »), réclamée à Satam et découlant de la réfaction de ses droits à déduction.

3. — Satam, société holding, a déduit de la TVA, dont elle était redevable, la totalité de celle qui, au cours du même exercice, avait grevé ses acquisitions de biens et services. Après avoir constaté que les recettes perçues par Satam comprenaient, d'une part, divers produits soumis à la TVA et, d'autre part, des dividendes non soumis à celle-ci, l'Administration française a estimé que, conformément au code général des impôts, la taxe ayant grevé les biens et services acquis par la société n'aurait dû être déduite par cette dernière que dans la limite du pourcentage résultant du rapport entre le montant de ses recettes soumises à la TVA et le montant annuel de l'ensemble de ses recettes, y compris les dividendes qu'elle avait encaissés. L'Administration française a donc réclamé à Satam un supplément de TVA, résultant de la réduction de ses droits à déduction.

4. — Satam s'y est opposé en faisant valoir que les dividendes ne sont pas au nombre des éléments à inclure dans le prorata de déduction et que, dans le cas contraire, les dispositions du code général des impôts seraient incompatibles avec celles de l'article 19 de la 6^e directive qu'elles sont supposées transposer en droit national.

5. — Les dispositions de l'article 19, paragraphe 1, sont les suivantes :

« 1. Le prorata de déduction résulte d'une fraction comportant :

— au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 17-2 et 3,

— au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant

au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction... »

6. — Devant le Conseil d'État, Satam a soutenu que le montant total annuel, qui, selon l'article 19, est à inscrire au dénominateur, ne comprend que les sommes perçues par l'assujetti pour l'exécution d'opérations soumises à la TVA 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 TVA.

7. — Après avoir relevé que Satam ne s'était pas immiscée dans la gestion des entreprises dans lesquelles elle détient des participations, le Conseil d'État a estimé que le recours soulevait des problèmes d'interprétation du droit communautaire et a décidé d'interroger la Cour à titre préjudiciel sur le point de savoir :

« 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 taxe sur la valeur ajoutée 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 TVA, être compris dans ce dénominateur. »

9. — Afin de répondre à la question posée, il est opportun de rappeler les caractéristiques, pertinentes en l'espèce au principal, de la finalité du système de la TVA en ce qui concerne le mécanisme des déductions et la notion d'assujetti.

10. — Selon une jurisprudence constante (V. notamment CJCE 21 sept. 1988, Commission/France, 50/87 : Rec. CJCE, p. 4797, point 15) le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA, due ou acquittée, dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition qu'elles soient elles-mêmes soumises à la TVA.

11. — Il résulte du mécanisme de déduction, tel qu'il est réglé par les articles 17 à 20 de la 6^e directive, 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 (V. CJCE, 8 mars 1988, Intiem, aff. 165/86 : Rec. CJCE, p. 1471, points 13 et 14).

12. — A cet égard, il y a lieu de rappeler la jurisprudence selon laquelle n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA et n'a pas droit à déduction selon l'article 17 de la 6^e directive une société holding dont l'objet unique est la prise de participation 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 (V. CJCE, 20 juin 1991, Polysar Investments Netherlands, aff. C-60/90 : Rec. CJCE, p. I-3111, point 17). Cette conclusion est fondée notamment sur la constatation que la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une activité économique au sens de la 6^e directive.

13. — N'étant la contrepartie d'aucune activité économique, au sens de la 6^e directive, la perception de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la TVA. Par conséquent les dividendes, résultant de la détention de participations, sont étrangers au système des droits à déduction.

14. — Il en découle 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 visé aux articles 17 et 19 de la 6^e directive.

15. — Au vu de ces considérations il y a lieu de répondre à la question posée que les dispositions de l'article 19-1, de la 6^e directive n° 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, 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.

Par ces motifs, La Cour, statuant sur la question à elle soumise par le Conseil d'État, par arrêt du 13 décembre 1991, dit pour droit :

Les dispositions de l'article 19, paragraphe 1, de la 6^e 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 taxe sur la valeur ajoutée : 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.

EXTRAITS DES CONCLUSIONS
DE M. L'AVOCAT GÉNÉRAL W. VAN GERVEN

6. — Avant de répondre à la question déferée par le Conseil d'État, il nous paraît indiqué de rappeler deux éléments importants, à savoir la finalité et l'économie du système de déductions institué par la sixième directive TVA ainsi que la signification des notions d'« assujetti » et d'« activités économiques » au sens de cette directive.

Finalité et économie du système de déductions institué par la 6^e directive TVA

7. — Comme la Cour l'a déjà rappelé itérativement,

« Un élément de base du système de la TVA consiste en ce qu'à chaque transaction la TVA n'est exigible que déduction faite du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs des prix des biens et des services et que le mécanisme des déductions est aménagé de telle sorte que seuls les assujettis sont autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA qui a déjà grevé les biens et services en amont » (1).

Le régime de déduction mis en place par la sixième directive TVA vise donc « à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA » (2).

Les règles de déduction qui figurent aux articles 17 à 20 inclus de la 6^e directive TVA doivent être lues à la lumière de cet objectif.

8. — La règle énonçant le principe de la déduction est inscrite à l'article 17 de la directive. Aux termes du paragraphe 2 de cette disposition, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées » (3). Ainsi qu'elle l'a indiqué dans l'arrêt *Leesportefeuille Intiem*, la Cour voit dans ce dernier élément l'exigence d'un *lien professionnel* : le droit à déduction ne concerne que « les biens et services afférents à l'exercice des activités professionnelles par l'assujetti » (4). C'est la raison pour laquelle l'article 17-6 dispose que « seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel ». C'est ce qui amène la Cour à conclure dans l'arrêt *Leesportefeuille Intiem* que « ce mécanisme de déductions 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 » (*Arrêt Leesportefeuille Intiem*, point 14).

9. — 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 (sur la base de l'art. 17-2 et 3) et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, l'article 17-5 de la 6^e directive TVA dispose que la déduction n'est admise que « pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations ».

L'article 19-1 dispose que ce prorata de déduction résulte d'une fraction comportant :

« — au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée 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, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant

(1) CJCE 14 fév. 1985, aff. 268/83, Rompelman : *Rec. CJCE*, 1985, p. 655, point 16. — cf. également 5 mai 1982, aff. 15/81, Schul : *Rec. CJCE*, 1982, p. 1409, point 10.

(2) Arrêt Rompelman, point 19. — CJCE 21 sept. 1988, aff. 50/87, Commission/République française : *Rec. CJCE* 1988, p. 4797, point 15 ; V. *Droit fiscal* 1988, n° 50, comm. 2305, concl. Gordon Slynn.

(3) Cf. à propos du mécanisme de déductions réglé par cette disposition, CJCE 10 juill. 1984, aff. 42/83, Dansk Denkvit : *Rec. CJCE* 1984, p. 2649, point 13. — 27 nov. 1985, aff. 295/84, Rousseau Wilmot : *Rec. CJCE* 1985, p. 3759, point 15.

(4) CJCE 8 mars 1988, aff. 165/86 : *Rec. CJCE* 1988, p. 1471, point 13.

au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction (...) ».

10. — L'article 17-5 et l'article 19-1 ne précisent pas davantage ce qu'il y lieu d'entendre par « chiffre d'affaires » ni, en particulier, ce que recouvre le « chiffre d'affaires afférent aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction » qui doit être pris en compte dans le dénominateur de la fraction permettant de calculer la déduction au prorata, fraction définie à l'article 19-1. Nous reviendrons ultérieurement à la première notion (au point 15 des présentes conclusions). En ce qui concerne la deuxième notion, nous pouvons d'ores et déjà observer qu'il résulte du régime lui-même institué par la directive que cette deuxième expression vise en tout cas le chiffre d'affaires afférent aux *activités exonérées de la TVA*. Il serait en effet incompatible avec la préoccupation de neutralité qui a animé le législateur communautaire qu'un assujetti puisse déduire la TVA qui a grevé des biens et des services qu'il utilise pour des activités économiques qui sont elles-mêmes exonérées de la TVA par la directive. Ceci a été confirmé par la Cour dans l'arrêt *Becker* dans lequel elle a dit pour droit « qu'il découle du système de la directive (...) que les bénéficiaires de l'exonération, du fait qu'ils font usage de celle-ci, renoncent nécessairement au droit de faire valoir la déduction de taxes versées en amont » (5).

La question déferée par le Conseil d'État est cependant celle de savoir si des dividendes provenant de participations dans des sociétés constituent également un « chiffre d'affaires » résultant d'opérations économiques qui, à l'instar du chiffre d'affaires résultant d'opérations exonérées de la TVA, doit être inclus dans le dénominateur de la fraction de proportionnalité définie à l'article 19-1.

Les notions d'« assujetti » et d'« activités économiques » au sens de la 6^e directive TVA

11. — Comme nous l'avons dit au point 7 plus haut, le droit à déduction institué par la sixième directive TVA est subordonné à la qualité d'*assujetti*. L'article 4-1 de la directive désigne comme assujetti « quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ». L'article 4-2 précise que lesdites *activités économiques* comprennent toutes les activités de producteur, de commerçant ou de fournisseur de services, et notamment l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. La Cour donne de la notion d'« exploitation » une interprétation large pouvant recouvrir toutes les opérations, quelle que soit leur forme juridique, qui visent à retirer du bien en question des recettes ayant un caractère de permanence (6).

L'affaire *Polysar* a donné à la Cour l'occasion de préciser les notions d'« activités économiques » et d'« exploitation » — et, en conséquence, la notion d'« assujetti » — dans un contexte où il s'agissait de sociétés holding pures, c'est-à-dire de sociétés holding dont la seule et unique activité consiste dans la détention de participations dans des sociétés filiales. La Cour a abouti à la conclusion que la simple prise de participations et la détention de celles-ci ne doivent pas être considérées comme des activités économiques au sens de la sixième directive TVA, activités qui confèrent à celui qui les exerce la qualité d'*assujetti*. En effet, « 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 Polysar*, point 13).

La Cour a cependant immédiatement ajouté qu'il en va différemment « lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participation, sans préjudice des droits que détient l'auteur des participations en sa qualité d'actionnaire ou d'associé » (*Arrêt Polysar*, point 14).

12. — L'arrêt *Polysar*, nous l'avons dit, concernait une société holding pure. Comme on a pu le déduire de la dernière citation, il est admis que même une telle société holding possède la qualité d'*assujetti* au sens de la 6^e directive TVA lorsqu'elle s'im-

(5) CJCE 19 janv. 1982, aff. 8/81 : *Rec. CJCE*, 1982, p. 53, point 44 ; V. *Droit fiscal* 1982, n° 29, comm. 1536.

(6) Cf. notamment CJCE 4 déc. 1990, aff. C-186/89, Van Tien : *Rec. CJCE* 1990, p. I-4363, point 18 ; V. *Droit fiscal* 1991, n° 26, comm. 1356. — 20 juin 1991, aff. C-60/90, *Polysar* : *Rec. CJCE* 1991, p. I-3111, point 12 ; V. *Droit fiscal* 1991, n° 41, comm. 1912, obs. E. Kornprobst.

mise dans la gestion des sociétés dans lesquelles elle a pris des participations.

Dans le cas qui nous occupe aujourd'hui, il s'agit en revanche d'une société holding mixte. Les données dont nous disposons indiquent en effet qu'en plus de la gestion de son portefeuille, Sofitam exerce des activités annexes soumises à la TVA. Cette raison suffit déjà en elle-même pour conférer à Sofitam la qualité d'assujéti au sens de la directive et lui confère également le droit à déduction sous réserve des modalités que nous avons indiquées plus haut (aux points 8 et 9). Le fait que Sofitam ne s'imisce pas dans la gestion des sociétés dans lesquelles elle a pris des participations ne fait pas obstacle à la possession de cette qualité d'assujéti.

La prise en considération des dividendes pour le calcul de la déduction au prorata

13. — Si l'arrêt Polysar n'est pas pertinent en l'espèce pour la constatation de la qualité d'assujéti, il l'est en revanche pour répondre à la question de savoir si des dividendes doivent être pris en considération pour le calcul de la déduction proportionnelle. Deux points de vue ont été défendus devant la Cour à cet égard : Sofitam et la Commission estiment qu'il n'y a pas lieu de tenir compte des dividendes pour le calcul de la déduction proportionnelle tandis que la République française, la République hellénique et — sous certaines réserves — le gouvernement néerlandais estiment qu'il faut les prendre en considération.

A l'instar du point de vue qu'elle avait défendu dans la procédure au fond (cf. le point 4 plus haut), Sofitam affirme que le chiffre d'affaires à prendre en considération dans le dénominateur de la fraction de prorata prévue par l'article 19-1 de la 6^e directive TVA ne comprend pas les dividendes perçus par un assujéti. Se référant au point 13 de l'arrêt Polysar que nous avons cité plus haut, elle déclare que la perception de dividendes n'est pas une activité économique au sens des règles communautaires de la TVA et qu'en conséquence elle demeure totalement en dehors du champ d'application de celles-ci. Lorsqu'elle parle de « chiffre d'affaires » afférent à des opérations ouvrant droit à déduction ou afférent à des opérations n'ouvrant pas un tel droit, la 6^e directive TVA viserait le montant total des contre-prestations que l'assujéti reçoit pour les *activités économiques* qu'il exerce, c'est-à-dire le prix total des biens et services fournis par lui, indépendamment du point de savoir si ces opérations ouvrent ou non un droit à déduction.

La Commission estime elle aussi qu'à l'instar d'autres produits financiers d'une entreprise, tels que les plus-values résultant de la vente d'actions, les dividendes ne sont pas une contre-prestation d'une activité soumise à la TVA et encore moins d'une activité exonérée de celle-ci. Compte tenu du fait qu'il s'agit de la rémunération d'un investissement, cette opération se situe, selon la Commission, *en dehors* du champ d'application de la TVA. Elle aussi conclut que le produit de telles transactions financières ne constitue pas un « chiffre d'affaires » pour l'entreprise qui en perçoit le montant et qu'en conséquence il ne doit pas être repris dans la fraction de prorata définie par l'article 19, paragraphe 1.

14. — Le gouvernement français et le gouvernement grec estiment en revanche que la notion de « chiffre d'affaires » au sens de l'article 19-1 de la 6^e directive TVA vise l'ensemble des revenus acquis dans le cadre de l'activité d'une entreprise, indépendamment du point de savoir s'ils résultent ou non d'opérations qui relèvent du champ d'application de la TVA. Lorsque l'article 19-1 mentionne le chiffre d'affaires afférent aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction, cette disposition couvre aussi bien les opérations exonérées de la TVA que les opérations qui se situent en dehors du champ d'application de la TVA. Le gouvernement français estime que toute autre interprétation viderait de son sens le système des déductions au prorata et entraînerait des disparités injustifiées dans le traitement fiscal des sociétés holding.

Le gouvernement néerlandais estime lui aussi que les dividendes doivent être repris dans le dénominateur de la fraction de prorata comme s'il s'agissait de revenus d'activités exonérées de la TVA. Il n'en serait autrement que dans l'hypothèse où la détention de participations se situerait dans le cadre de l'entreprise de l'assujéti. Selon le gouvernement néerlandais, cette dernière situation se présenterait lorsque l'activité de détention des participations est indissociablement liée à l'ensemble des activités que la société exerce en tant qu'entreprise (par exemple le placement temporaire de liquidités excédentaires) ou bien lorsque cette activité de détention de participations, si elle s'accompagne d'une intervention active dans la gestion des sociétés filiales, au sens de l'arrêt Polysar, constitue en soi une entreprise imposable. Le fait que la détention de participations se situe

ainsi dans le cadre de l'entreprise de l'assujéti ne devrait alors pas entraîner de conséquence pour le droit à déduction dont bénéficie cet assujéti et, si l'on part du principe que les dividendes ne sont pas soumis en soi à la TVA, ces derniers ne devraient pas être repris dans le dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction.

15. — Nous ne saurions souscrire à l'argumentation du gouvernement français et du gouvernement grec ni à celle du gouvernement néerlandais dans la mesure où celui-ci rejoint le point de vue des deux précédents. Les raisons en sont les suivantes. Dans l'arrêt Polysar (que nous avons déjà cité au point 11 plus haut), la Cour a confirmé sans équivoque possible que de simples prises de participations financières dans d'autres entreprises ne constituent pas des activités économiques au sens de la 6^e directive TVA. Dans le même arrêt, la Cour a encore confirmé que le bénéfice qui résulte de ces participations, sous la forme de dividendes, n'est que le résultat « de la simple propriété du bien ». C'est la raison pour laquelle de tels dividendes ne peuvent nullement être considérés comme la contre-prestation d'un acte ou opération (économique) déterminé de l'actionnaire (7). Ce point de vue est également étayé par le fait qu'en l'absence d'une définition spécifique dans la 6^e directive TVA, la notion de « chiffre d'affaires » qui figure à l'article 19-2 de la directive doit être interprétée conformément à sa signification économique générale telle qu'elle est habituellement entendue dans l'usage linguistique courant (8). Or, dans le langage courant, cette notion se réfère à la valeur totale des ventes de biens et de services qu'une entreprise a effectuées au cours d'une période déterminée. Il est clair, selon nous, que la perception de dividendes ne peut pas être rangée dans cette notion. C'est dans ce sens-là également que le législateur communautaire utilise la notion de « chiffre d'affaires » dans la directive n° 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (directive qu'il est convenu d'appeler la « 4^e directive sur le droit des sociétés »). L'article 28 de cette directive définit la notion de « chiffre d'affaires net » en vue de l'établissement du compte des pertes et profits comme étant « 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 de la taxe sur la valeur ajoutée et d'autres impôts directement liés au chiffre d'affaires » (9).

La différence entre le chiffre d'affaires d'une entreprise et les dividendes qui résultent pour elle des participations financières qu'elle possède dans d'autres entreprises ressort d'ailleurs des schémas prescrits par la 4^e directive sur le droit des sociétés en ce qui concerne la répartition du compte des pertes et profits : le poste « montant net du chiffre d'affaires » y est toujours distingué du poste « produits provenant de participations » (cf. 4^e directive sur le droit des sociétés, art. 23 à 26).

16. — Inclure les dividendes résultant de participations dans le dénominateur de la fraction permettant de calculer la déduction au prorata conformément à l'article 19-1, nous semble d'ailleurs difficile à concilier avec l'objectif du régime des déductions institué par la 6^e directive TVA. Comme nous l'avons dit plus haut (au point 7), ce régime de déductions vise à imposer les activités économiques de l'entrepreneur d'une manière parfaitement neutre. Le point de vue défendu par le gouvernement français et par le gouvernement grec aurait pour résultat de supprimer cette neutralité. En effet, en incluant les dividendes dans le dénominateur de la fraction permettant le calcul de la déduction au prorata, le droit d'une entreprise à déduire la TVA qu'elle doit ou qu'elle a acquittée dans le cadre de ses activités économiques diminuerait proportionnellement à l'importance des revenus qu'elle retire de la perception de dividendes. En d'autres termes, la simple détention de participations financières revêt, à nos yeux, un caractère à ce point passif que cette

(7) En ce qui concerne l'exigence d'un lien direct entre une prestation de services et la contre-valeur perçue pour celui-ci, condition pour qu'il puisse y avoir opération imposable, cf. CJCE 8 mars 1988, aff. 102/86, Apple and Pear Development Council : *Rec. CJCE*, 1988, p. 1443, points 11-17 ; V. *Droit fiscal* 1989, n° 15, comm. 813. — cf., sous le régime de la 2^e directive TVA, CJCE 5 fév. 1981, aff. 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats : *Rec. CJCE*, 1981, p. 445, points 12-15.

(8) Ce principe d'interprétation a été appliqué par la Cour dans d'autres affaires de TVA également : cf. notamment 14 mai 1985, aff. 139/84, Van Dijk's Boekhuis : *Rec. CJCE* 1985, p. 1405, point 20.

(9) 4^e directive du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (n° 78/660/CEE : *JOCE*, 1978, n° L. 222, p. 11).

« activité » n'implique en principe aucun emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due ou, du moins, n'en implique qu'une utilisation très limitée. Il serait donc totalement contraire au caractère de proportionnalité de la déduction au prorata — caractère qui résulte de la préoccupation de neutralité qui anime le législateur communautaire — d'inclure la totalité du montant des dividendes perçus dans le dénominateur de la fraction permettant de calculer la déduction au prorata étant donné que les biens et les services soumis à la TVA ne sont, à strictement parler, pas utilisés par l'assujéti pour la détention de participations financières ou ne le sont que dans une mesure mineure.

Conclusion

17. — Pour les raisons que nous venons d'exposer, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante à la question posée par le Conseil d'État :

« L'article 19 de la 6^e directive TVA doit être interprété en ce sens que les dividendes perçus par l'assujéti sur la base d'une simple participation financière dans d'autres entreprises ne constituent pas, en vue du calcul du prorata pour l'application de la déduction TVA, un chiffre d'affaires afférent à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction. »

CJCE, plénière, 22 juin 1993, aff. C-333/91, Satam SA et Conclusions de M. l'avocat général W. Van Gerven.

PROCÉDURES FISCALES

Contrôle fiscal

2117 - VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ — Examen de comptes bancaires mixtes — Condition de régularité — Confusion des patrimoines — Activité commerciale unique — Source de revenu — Classement catégoriel des revenus — Preuve d'une confusion des patrimoines.

Voir commentaire n° 2118.

ANNOTER : J.-Cl. Fiscal ID, Fasc. 1482, n° 13.

2118 - EXAMEN CONTRADICTOIRE DE SITUATION FISCALE PERSONNELLE (ESFP) — Examen de comptes bancaires mixtes — Condition de régularité — Confusion des patrimoines — Activité commerciale unique — Source de revenu — Classement catégoriel des revenus — Preuve d'une confusion des patrimoines.

1° Le vérificateur peut valablement procéder à la vérification de l'ensemble des comptes bancaires détenus par l'intéressé sans être tenu de lui adresser un avis de VASFE (ESFP), compte tenu de la confusion des patrimoines professionnel et privé et de l'irrégularité de la comptabilité.

Dans le cadre de son droit de communication, l'Administration peut obtenir copie des relevés desdits comptes dès lors qu'elle pouvait supposer qu'ils avaient un caractère mixte dans la mesure où l'intéressé n'a fait état d'autres sources de revenus et n'a jamais indiqué que les comptes n'avaient pas un caractère commercial.

2° En raison de la confusion des patrimoines, et en l'absence d'une comptabilité régulière en la forme, l'Administration est admise à rattacher aux bénéficiaires industriels et commerciaux l'intégralité des dépôts effectués par l'intéressé sur ses comptes bancaires. (CAA Nancy, 1^{re} ch., 9 juill. 1992, req. n° 90-121).

Observations. — 1° Il ne peut y avoir engagement d'une ESFP (VASFE) bien que la communication de comptes bancaires mixtes ait été demandée à l'occasion d'une vérification de comptabilité dans la mesure où les rehaussements qui découlent de ce contrôle se sont bornés à tirer les conséquences de cette vérification, sans prendre en compte d'autres activités du ménage (V. CAA Lyon, 14 mai 1991, n° 89-711 : Droit fiscal 1991, n° 40, comm. 1804. — V. également commentaires sous l'article 86 de la loi de finances rectificative pour

1992 relatif au contrôle des comptes mixtes : *Droit fiscal* 1993, n° 1-2, p. 130 et 131).

Au cas d'espèce, les juges d'appel ont validé la méthode d'investigation suivie par le vérificateur au moyen de l'examen des relevés bancaires de l'intéressé, dont les bénéficiaires ont été évalués d'office en l'absence de dépôt des déclarations de résultats, en relevant le caractère irrégulier de la comptabilité, la confusion des patrimoines privé et professionnel et le caractère commercial des comptes bancaires, étant précisé que le requérant n'avait comme sources de revenus que ceux procurés par son activité commerciale d'exploitation d'appareils automatiques placés dans des débits de boissons.

2° L'Administration a pu à bon droit qualifier l'intégralité des dépôts figurant sur les comptes bancaires comme des recettes professionnelles compte tenu de l'existence d'une confusion des patrimoines privé et professionnel avérée. (V. en ce sens CE, 17 oct. 1990, n° 76 191 : *Droit fiscal* 1992, n° 4, comm. 76).

ANNOTER : J.-Cl. Fiscal ID, Fasc. 1488, n° 21, 40 et 1489, n° 75.

★

... Considérant que compte tenu d'une part de la confusion des patrimoines professionnel et privé de M. Kelfaoui et d'autre part du caractère irrégulier de la comptabilité, le vérificateur était en droit de procéder à la vérification de l'ensemble des comptes bancaires détenus par l'intéressé sans être tenu de lui adresser un avis de vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ; que dans le cadre des obligations mises par la loi à la charge des organismes bancaires l'Administration fiscale a pu légalement avoir connaissance des relevés desdits comptes dont elle pouvait avoir la disposition ; qu'elle pouvait dans le cadre de son droit de communication, obtenir copie des relevés desdits comptes dont elle pouvait légitimement penser qu'ils avaient un caractère mixte dès lors que M. Kelfaoui n'a à aucun moment fait état d'autre activité ou source de revenu ; que nonobstant les demandes répétées du vérificateur le contribuable n'a jamais indiqué que les comptes dont il s'agit, et sur lesquels il déposait les recettes procurées par son activité d'exploitant d'appareils automatiques, n'avaient pas un caractère commercial ou mixte.

Sur le bien-fondé des impositions :

Considérant qu'en raison de la confusion des patrimoines privé et professionnel du contribuable, qui n'a pas été à même de présenter au vérificateur une comptabilité régulière en la forme, l'Administration était en droit de rattacher aux bénéficiaires industriels et commerciaux l'intégralité des dépôts effectués par l'intéressé sur les comptes bancaires ouverts à son nom ou sur les comptes bancaires dont il avait la disposition ; qu'il ne résulte pas de l'instruction que l'Administration a compté deux fois les mêmes dépôts par suite de virement de comptes à comptes ; que le requérant soit ne démontre pas le caractère professionnel des charges dont il demande la déduction soit n'établit pas que le vérificateur ne les avait pas déjà prises en compte pour déterminer ses bases d'imposition ;...

Cour administrative d'appel de Nancy, 1^{re} chambre, 9 juillet 1992, req. n° 90-121, M. Hocine Kelfaoui.