

*série de compétitions organisées par la fédération française de sports automobiles constituent la contrepartie de prestations fournies par un sportif qui entrent dans le champ de l'exonération de la TVA prévue à l'article 261-4-6° du CGI, dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> octobre 1991, nonobstant la circonstance que la participation à cette dotation était subordonnée au respect d'engagements publicitaires.*

TA Lyon 26 février 1992, n° 86-10041, 4<sup>e</sup> ch., Revel.

M. Lukaszewicz, Prés. - Bichet, Rapp. - Berthoud, Comm. du Gouv. - M<sup>e</sup> Briatta, Av.

Considérant que M. Revel, qui exerce une activité de coureur automobile, conteste le principe de l'assujettissement à la TVA des sommes qu'il a perçues au cours de la période 1982-1983 à titre de prix décernés dans le cadre de dotations organisées par la société VAG France, la société française des pétroles BP et la société des pneumatiques Pirelli pour la saison 1982, par la seule société VAG France pour la saison 1983 et qui ont été regardées par l'administration comme constituant la contrepartie de prestations publicitaires ;

Considérant qu'aux termes de l'article 256 du CGI : « sont soumises à la TVA... les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel » ; et que l'article 261 du même code dispose : « sont exonérés de la TVA : ... 4... 6... les prestations fournies par... les sportifs... » ;

Considérant que les prix décernés à l'occasion de compétitions sportives organisées sous l'égide de la fédération française de sports automobiles constituent la contrepartie de prestations fournies par des sportifs au sens des dispositions de l'article 261-4-6°, nonobstant les obligations publicitaires auxquelles ils seraient subordonnés ; qu'il résulte de l'instruction que les primes litigieuses ont été attribuées à M. Revel dans le cadre des dotations susmentionnées, en raison de son classement au terme d'une série de compétitions organisées par la fédération française de sports automobiles ; que, dès lors, les primes ainsi perçues constituent la contrepartie des prestations fournies par un sportif, nonobstant la circonstance que la participation à cette dotation était subordonnée au respect d'engagements publicitaires ; que, par suite, les sommes litigieuses entrent dans le champ de l'exonération prévue à l'article précité ; qu'il s'ensuit, et sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens de la requête, que M. Revel est fondé à demander la décharge des droits de TVA et des pénalités y afférentes, soit respectivement 38 871 F et 7 689 F qui lui ont été réclamés au titre de la période 1982-1983 à raison des gains ainsi perçus ;

Décide : Décharge.

#### Observations

Le Conseil d'État n'a pas eu l'occasion, à notre connaissance, de se prononcer sur la portée de l'ancien article 261-4-6° du CGI qui exonérait les prestations fournies par les sportifs. On indiquera simplement que si l'administration entendait limiter cette exonération aux prestations « effectuées dans le cadre d'une activité libérale » (Inst. 15 février 1979 : Doc. F. Lefebvre TVA-II-4933), à l'exclusion des recettes publicitaires, le Conseil d'État a analysé des recettes de publicité en bénéfices non commerciaux (CE 10 juillet 1991, n° 62615 : RJF 10/91 n° 1229) en matière d'impôt sur le revenu.

Il n'a pas été fait appel de ce jugement.

985-a

**champ d'application - exigibilité - prestations de services - encaissement - travaux photographiques présentant le caractère de prestations de services**

*Des travaux de développement et de tirage de pellicules photographiques effectués par des machines automatisées présentent le caractère de prestations de service au*

*sens de l'article 256 du CGI. L'exigibilité de la TVA est donc constituée en l'espèce par l'encaissement des sommes.*

CAA Nancy 25 février 1993, n° 92-235, 2<sup>e</sup> ch., SARL Prestige Photo.

MM. Charlier, Prés. - Jacq, Rapp. - Damay, Comm. du Gouv.

(Extraits)

Considérant que la SARL Prestige Photo, qui a pour activité la commercialisation d'appareils photographiques et cinématographiques ainsi que la réalisation de tous travaux photographiques, n'effectue pas elle-même les travaux de développement, de tirage, de reproduction ou d'agrandissement qui lui sont confiés par ses clients mais les fait réaliser, pour son compte, par un laboratoire exploité par la SA Lepeuve ; Considérant que la TVA dont la décharge a été prononcée par le tribunal administratif a été établie aux motifs que les travaux photographiques en cause constituent des prestations de services et qu'en application des dispositions combinées des articles précités du CGI, la SARL Prestige Photo ne pouvait déduire la TVA ayant grevé lesdits travaux que le mois suivant celui du règlement des travaux et non, comme cette dernière l'a fait, le mois suivant celui de la facturation ;

Considérant que le développement des films constitue une prestation de service fournie au client qui apporte le film à développer et à qui le film est livré une fois développé ; que les travaux de développement, de tirage, d'agrandissement ou de reproduction effectués par la SA Lepeuve pour le compte de la SARL Prestige Photo n'ont pas entraîné à son profit de transfert de propriété des surfaces sensibles impressionnées qui lui sont confiées ; que, par suite, ces opérations entrent dans le champ d'application de la TVA dans la catégorie des prestations de services et sont soumises à la TVA lors de l'encaissement du prix en vertu des dispositions combinées des articles 256 et 269 du CGI.

#### Observations

Il ressort des conclusions qu'il s'agissait de développement-tirage de travaux amateurs par des machines automatisées faisant l'objet d'une facturation unique. La jurisprudence qualifie de prestations de services le tirage de photos destinées à des catalogues publicitaires (CE 16 janvier 1974, n° 86417, Guilbaud : Dupont p. 98) ou le développement de microfilms fournis par les clients sans tirage (CE 9 janvier 1981, n° 18260 : RJF 3/81 n° 194). Par contre, la vente de clichés offset (CE 10 décembre 1975, n° 93912 : RJF 2/76 n° 68) et la vente de clichés-typons d'imprimerie (CE 31 octobre 1990, n° 87441 : RJF 12/90 n° 1461) sont des livraisons de biens meubles.

Des trois critères dégagés par Mme Hagelsteen, dans ses conclusions sous cette dernière affaire, pour qualifier de livraison de biens meubles des travaux photographiques (existence d'une production de biens intermédiaires, absence de création dans cette production, existence de moyens de production importants), les deux derniers sont réunis dans le cadre du tirage-développement de travaux amateurs par des machines automatisées. Toutefois pour les travaux amateurs, il n'est pas possible de faire une distinction entre le tirage en série et le développement, qui est une prestation de services par nature. Les travaux d'agrandissement constituent par contre des prestations de services en raison de la part d'intervention manuelle du photographe qu'ils nécessitent.

986

**déduction de la taxe payée aux fournisseurs - modalités du droit à déduction - prorata - calcul - dénominateur - holdings mixtes - exclusion des dividendes au dénominateur : recettes n'entrant pas dans le champ de la TVA**

*1° Le système commun de la TVA garantit 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 la condition qu'elles soient soumises à la TVA.*

*2° 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.*

*3° La perception de dividendes, n'étant la contrepartie d'aucune activité économique au sens de la 6<sup>e</sup> directive, n'entre pas dans le champ d'application de la TVA, de sorte que les dividendes résultant de la détention de participations sont étrangers au système des droits à déduction.*

*Les dividendes sont donc, sous peine de compromettre l'objectif de parfaite neutralité du système commun de TVA, à exclure du calcul du prorata de déduction visé aux articles 17 et 19 de la 6<sup>e</sup> directive.*

CJCE 22 juin 1993, aff. 333/91, Plén., SA SATAM.

MM. Due, Prés. - Mancini, Rapp. - Van Gerven, Av. gén.

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<sup>e</sup> directive 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 (JO L 145, p. 1, ci-après « 6<sup>e</sup> directive »).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige qui oppose la SA 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 CGI, 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 CGI seraient incompatibles avec celles de l'article 19 de la 6<sup>e</sup> directive qu'elles sont supposées transposer en droit national.

5 Les dispositions de l'article 19 § 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, TVA 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, TVA 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 commu-

nautaire 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<sup>e</sup> directive 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, 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. »

8 Pour un plus ample exposé des faits du litige au principal, de la réglementation applicable ainsi que des observations écrites déposées devant la Cour, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-après que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

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 (voir notamment CJCE 21 septembre 1988, aff. 50/87, Commission/France : Rec. 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<sup>e</sup> 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 (voir CJCE 8 mars 1988, aff. 165/86, Intiem : Rec. 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<sup>e</sup> 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 qualité d'actionnaire ou d'associée (voir CJCE 20 juin 1991, aff. 60/90, Polysar Investments Netherlands : Rec. 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<sup>e</sup> directive.

13 N'étant la contrepartie d'aucune activité économique, au sens de la 6<sup>e</sup> 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<sup>e</sup> 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<sup>e</sup> directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de TVA : assiette uniforme, doivent être interprétées en ce sens que les dividendes d'actions, perçus par une entreprise qui n'est pas assujettie à la TVA pour l'ensemble de ses opérations, sont à exclure du dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction.

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 § 1 de la

6<sup>e</sup> directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de TVA : assiette uniforme, doivent être interprétées en ce sens que les dividendes d'actions, perçus par une entreprise qui n'est pas assujettie à la TVA pour l'ensemble de ses opérations, sont à exclure du dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction.

### Observations

Sur la décision de renvoi, cf. CE 13 décembre 1991, n° 61379, Plén., SA SATAM : RJF 1/92 n° 157, conclusions Ph. Martin p. 13. Par ailleurs, on se reportera ci-dessus p. 548 aux *conclusions* de l'avocat général W. Van Gerven.

1° La Cour reprend dans le point 10 de son arrêt le motif qu'elle avait précédemment exprimé en termes identiques dans ses arrêts du 14 février 1985, aff. 268/83, Rompelman : Rec. p. 655, point 19 et du 21 septembre 1988, aff. 50/87, Commission c/France : RJF 11/88 n° 1255 point 15.

2° La Cour reprend dans le point 11 de son arrêt le motif qu'elle avait précédemment exprimé en termes identiques dans son arrêt du 8 mars 1988, aff. 165/86, Leesportefeuille Intiem : RJF 3/89 n° 390 point 14.

3° La Cour estime ainsi, comme l'avocat général, que la jurisprudence de son arrêt du 20 juin 1991, aff. 60/90, Polysar Investments Netherlands : RJF 10/91 n° 1324, sur lequel M. Van Gerven avait déjà conclu, si elle n'est pas pertinente pour trancher la question de la qualité d'assujetti des holdings mixtes, puisqu'ils le sont par hypothèse, l'est, en revanche, pour répondre à la question de savoir si les dividendes perçus par de tels holdings, doivent être pris en compte au dénominateur de la fraction servant au calcul de leur prorata.

On notera, toutefois, que la Cour, pour aboutir à la solution, se limite à une stricte analyse juridique du *champ d'application de la TVA*, dont elle estime qu'il commande l'exercice du droit à déduction, sans reprendre la considération, largement d'espèce, de l'avocat général selon laquelle « la détention de participations financières... 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 ».

Or la question préjudicielle posée par le Conseil d'État à la CJCE avait, ainsi qu'il ressort clairement des conclusions précitées du commissaire du Gouvernement Ph. Martin, précisément pour objet de régler le sort de la TVA grevant les *biens à usage mixte affectés indistinctement à des activités situées dans le champ de la TVA, qu'elles soient taxables ou exonérées, et hors du champ de la TVA*. L'arrêt de la Cour laisse cet aspect de la question dans l'ombre, même si la portée de sa solution est sans équivoque.

Pour la Cour, le principe de neutralité du système commun de TVA ne joue que pour les activités économiques situées dans le champ d'application de la TVA. La circonstance qu'un assujetti se livre à des opérations hors champ, telles que l'encaissement de dividendes, ne saurait influencer le régime de TVA applicable à celles de ses opérations qui sont situées dans le champ de la TVA.

Le raisonnement de la Cour aboutit à une solution en pratique satisfaisante pour les holdings mixtes. Il était, en effet, anormal que les droits à déduction de tels holdings fussent réduits de façon considérable, à proportion de la part des dividendes dans le total de leurs recettes, alors que l'essentiel de leurs moyens dont l'acquisition avait été grevée de TVA, étaient affectés à des activités de prestations de service entrant dans le champ de la TVA. D'un point de vue économique, la solution de la Cour respecte la neutralité de la TVA.

On peut imaginer, en revanche, d'autres hypothèses dans lesquelles un assujetti se livrant à des opérations situées les

unes dans le champ et les autres en dehors du champ de la TVA, affecterait l'essentiel de ses moyens grevés de TVA, aux opérations hors champ. La jurisprudence de la Cour l'autorise désormais à déduire l'intégralité de la TVA d'amont pour autant que l'affectation des moyens soit mixte (et que son prorata soit de 100 %) lui permettant ainsi d'obtenir le remboursement d'importants crédits de TVA. Il n'est pas sûr que, dans une telle hypothèse, la neutralité économique de la TVA soit respectée (cf. sur cet aspect du problème l'étude de J.-C. Bouchard et J.-C. Guinard à la RJF 2/92 p. 113). L'arrêt de la Cour conduit donc à interpréter le deuxième alinéa de l'article 212 de l'annexe II au CGI qui inclut au dénominateur « l'ensemble des recettes réalisées par l'entreprise » comme ne visant que les recettes situées dans le champ de la TVA, qu'elles soient taxables ou exonérées (cf. CJCE 19 janvier 1982, aff. 8/81, Becker : Rec. 1982 p. 53, point 44), à l'exclusion des recettes hors champ.

On peut également s'interroger sur les conséquences de cet arrêt dans d'autres domaines et notamment quant au régime des produits financiers perçus par des agents économiques n'exerçant pas une activité financière à titre principal. Sont-ils hors champ ou exonérés et quelle est la portée du § 2 de l'article 19 qui vise, pour les extourner du prorata, deux types d'opérations financières accessoires ? (cf. CAA Lyon 30 juin 1992, n° 604, Plén., Billon : RJF 11/92 n° 1489 ; CAA Lyon 16 février 1993, n° 90-609, SA Bouteille et Cie : RJF 6/93 n° 819).

## Bénéfices non commerciaux

987

**champ d'application - opérations de bourse effectuées à titre habituel - opérations sur la bourse de commerce : oui (1) - notion de comportement habituel - opérations, mêmes nombreuses, sur une période limitée à six mois : non**

*I. Le nombre et la fréquence des opérations réalisées par un particulier à la bourse de commerce de Paris, et consistant dans quarante deux opérations d'achats ou de ventes de sucre et de café pendant une période de six mois, ne suffit pas à caractériser un comportement habituel au sens de l'article 92-2 du CGI dès lors que les opérations se sont déroulées sur une période limitée et que l'administration ne soutient pas que le contribuable aurait effectué des opérations identiques au cours des années antérieures.*

*II. Redressement. 1° Aucune disposition législative ou réglementaire n'oblige l'administration à mentionner sur la notification de redressement la durée de la vérification. 2° Alors que la VASFE a été close par la notification de redressement, la circonstance que le vérificateur ait indiqué sur cette notification que la vérification était en cours est sans influence sur la régularité de la procédure dès lors qu'aucun nouveau redressement n'a été notifié.*

CE 2 juin 1993, n° 81741, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., Fitussi.

MM. Rougevin-Baville, Prés. - Bachelier, Rapp. - Fouquet, Comm. du Gouv. - M<sup>e</sup> Roger, Av.

(1) A compter du 1<sup>er</sup> janvier 1988, un alinéa ajouté à l'article 92-2 du CGI par l'article 19-I de la loi n° 87-1158 du 31 décembre 1987 vise les opérations réalisées à titre habituel sur le marché à terme de marchandises.