

Études et doctrine

Chronique

par Guillaume GOULARD, Maître des requêtes au Conseil d'État

Champ d'application de la TVA et pourcentage de déduction

CJCE 22 juin 1993, aff. 333/91, Plén., SATAM (texte à la RJF 7/93 n° 986)

La TVA a été inventée en France et reste un bel exemple d'exportation de savoir-faire fiscal. Mais en la faisant adopter par l'Europe, la France en a un peu perdu la maîtrise. Cette prise de conscience n'a pas été immédiate. Ce n'est pas sans retard que les directives ont été transposées par le législateur, ni sans réticence qu'elles ont été appliquées par le juge. Mais l'habitude est maintenant prise de se référer au texte de la 6^e directive (MCE n° 9839) et le rôle de la Cour de justice des communautés européennes devient de plus en plus évident.

L'arrêt SATAM (CJCE 22 juin 1993, aff. 333/91 : RJF 7/93 n° 986) constitue un nouvel exemple des bouleversements que la jurisprudence européenne peut introduire dans notre conception de la TVA. Son importance n'a pas échappé aux observateurs (voyez le commentaire de Jérôme Turot au BGFE n° 39 p. 11, la chronique de Ph. Derouin et E. Ginter Dr. fisc. 44/93 p. 1747 et l'étude de Ph. Tournès à la RJF 10/93 p. 733). Pour bien en mesurer la portée, il n'est pas inutile de le mettre en rapport avec la jurisprudence antérieure de la Cour de justice sur le champ d'application de la TVA et l'application qui en a été faite par le juge fiscal français. Les conséquences de ces jurisprudences combinées seront considérables, en dépit des efforts que s'apprêtent à faire les pouvoirs publics pour les limiter, tant pour les entreprises que pour l'Etat. Les premières devront en effet adapter leurs procédures comptables aux nouvelles règles du jeu tandis que le second pourra difficilement éviter des « pertes » sur le montant des taxes perçues.

Il n'est pourtant pas exagéré d'affirmer que l'arrêt SATAM, malgré son retentissement, n'est que la confirmation d'une jurisprudence antérieure. Plus qu'une question de prorata, c'est en effet une question de champ d'application de la TVA qui est ici en jeu.

SATAM est en effet la conséquence logique de l'arrêt Polysar Investments Netherlands BV (CJCE 20 juin 1991, aff. 60/90 : RJF 10/91 n° 1324). La Cour y juge que la prise de participation d'une société holding dans d'autres entreprises, sans immixtion dans la gestion de ces entreprises, ne constitue pas une « activité économique » au sens de la 6^e directive qui définit comme assujetti (art. 4 § 1) « quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel

qu'en soit le lieu, une des *activités économiques* mentionnées au § 2 ».

Pour bien mesurer ce que la Cour qualifie d'activités économiques, il n'est pas inutile de citer ce § 2 dont les dispositions sont désormais reprises à l'article 256 A du CGI : « les activités économiques visées au § 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ».

En dépit de l'adverbe notamment, qui semble indiquer plutôt une illustration qu'une définition limitative, c'est la dernière phrase du § 2 que la Cour de justice a retenue comme définition de l'activité économique. Elle a ainsi jugé d'une part que toute opération visant à retirer d'un bien des recettes permanentes était une opération économique quelle que soit sa forme juridique (CJCE 4 décembre 1990, aff. 186/89, Van Tiem : RJF 3/91 n° 380 pour la cession, par le propriétaire d'un terrain, de l'usage de ce bien à une autre personne). Elle confirmait jusque là sa conception large du champ d'application de la TVA. Mais par l'arrêt Polysar elle refuse d'autre part la qualification d'activité économique à la détention de parts sociales, au motif que les dividendes perçus résultent non de l'exploitation d'un bien, mais de sa simple propriété. Et cette nouvelle jurisprudence aboutit au contraire à restreindre le champ d'application de la TVA, puisqu'il en exclut, en les privant du droit à déduction, des sociétés qui jouent pourtant un rôle économique non négligeable.

Cette exclusion, au nom de l'« activité économique », n'est du reste qu'un aspect d'une certaine tendance restrictive de la jurisprudence européenne, qui s'est traduite par l'émergence du critère du « *lien direct* ». La Cour de justice subordonne en effet la qualification de livraisons de biens ou de prestations de services « effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel », et comme telles soumises à la TVA en application de l'article 2 de la directive, à « l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue » (CJCE 8 mars 1988, aff. 102/86, Apple and Pear Development Council : RJF 8-9/88 n° 970). Cette solution, nouvelle pour l'application de la 6^e directive, était déjà valable pour la 2^e directive 67/228 du 11 avril 1967 (CJCE 5 février 1981, aff. 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats : Rec. p. 445). Elle aboutit, dans l'espèce du 8 mars 1988, à juger que n'est pas soumise à la TVA l'activité d'un organisme professionnel qui mène des actions en faveur de l'ensemble d'un secteur économique et finance son activité au moyen d'une taxe parafiscale dont le montant est indépendant des avantages que chaque producteur individuel retire des actions du groupement.

La nécessité d'un lien direct entre l'activité et la rémunération a été appliquée scrupuleusement en France par le juge fiscal, sans qu'il ait jugé utile de saisir la Cour de justice d'une seule question préjudicielle. C'est donc de sa propre initiative que le Conseil d'État a analysé comme ne constituant pas des prestations de service effectuées à titre onéreux l'exercice des missions légales des comités économiques agricoles, consistant à faire appliquer les règles d'organisation des marchés, dès lors que le financement de ces comités est assuré par des *contributions obligatoires*, assises sur la valeur de la production commercialisée, mais sans relation nécessaire avec les avantages immédiats que les assujettis retirent des actions du comité (CE 9 mai 1990, n° 82611, Comité économique agricole des producteurs de plants de pommes de terre de la région Nord de la France et du Bassin Parisien : RJF 6/90 n° 676, avec conclusions O. Fouquet p. 396). La même solution a été appliquée plus récemment, par l'arrêt CE 17 mars 1993, n° 73272, groupement pour le développement de la coiffure RJF 5/93 n° 640 avec conclusions J. Arrighi de Casanova p. 362, à un groupement professionnel qui organise des campagnes publicitaires communes et dont les recettes proviennent des contributions volontaires de ses adhérents qui en attendent bien sûr une contrepartie mais ne bénéficient pas de prestations de services individualisées. Le Conseil d'État a toutefois montré les limites de cette jurisprudence en identifiant dernièrement un lien direct entre les prestations d'un organisme d'intérêt collectif et les cotisations de ses adhérents (CE 28 juillet 1993, n° 46886, Section, Bernadet : RJF 8-9/93 n° 1138). Il s'agissait en l'espèce des travaux entrepris par une association syndicale autorisée et de son financement par les cotisations des propriétaires réunis, « établies proportionnellement à l'intérêt qu'y trouve chaque propriétaire et destinées à couvrir les charges exposées par ce service dont ils bénéficient directement ». Le Conseil a ainsi jugé que les associations syndicales effectuent des prestations de service à titre onéreux assujetties à la TVA, par une décision qui semble pouvoir s'appliquer à l'ensemble des services publics financés au moyen de *redevances pour services rendus*.

La mise en évidence dans un tel cas d'un lien direct entre prestation et financement n'ôte rien au caractère restrictif de cette exigence. D'autres arrêts du Conseil d'État en offrent l'illustration.

Ils concernent notamment l'important domaine des *subventions* versées par les collectivités publiques à des établissements publics ou à des personnes morales de droit privé. La jurisprudence s'est engagée dans une voie qui exclut très largement ces subventions du champ d'application de la TVA. C'est ainsi que le juge a refusé la qualification de prestations de service effectuées à titre onéreux aux actions de promotion économique d'un comité de développement local financé par des subventions versées annuellement par une commune et une chambre de commerce sans que les contributions ainsi versées correspondent à des prestations de services individualisées ni à l'avantage immédiat que les parties versantes pouvaient retirer des actions du comité (CE 9 juillet 1990, n° 88224, Section, Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais « CODIAC » : RJF 8-9/90 n° 989, avec conclusions contraires P.F. Racine p. 543). Par là même, le Conseil d'État semble exclure les subventions globales du champ d'application de la TVA, à l'exception toutefois des « subventions directement liées au prix des opérations », visées, à propos de la base d'imposition, par l'article 11 A 1 a de la 6^e directive et désormais par l'article 266-1 a du CGI dans sa rédaction applicable à compter du 1^{er} janvier 1993.

Cette orientation a été confirmée par deux arrêts successifs dont le premier concernait la subvention versée par une commune à une chambre de commerce et d'industrie pour lui permettre de faire face aux échéances d'emprunts contractés pour financer la réalisation d'équipements aéro-

portuaires (CE 10 juillet 1991, n° 61575, CCI de Perpignan et des Pyrénées-Orientales : RJF 10/91 n° 1215) et le second les subventions versées par une commune à une société organisant des salons professionnels sur son territoire (CE 8 juillet 1992, n° 80731, Midem Organisation : RJF 11/92 n° 1487). Les critères de l'absence de lien direct se sont stabilisés d'une décision à l'autre et sont désormais les suivants : les subventions ne donnent pas lieu à des prestations de service individualisables et le bénéficiaire n'a souscrit en contrepartie de ce versement aucune obligation. Cette deuxième restriction vise principalement les subventions directement liées au prix, déjà mentionnées.

Les cours administratives d'appel ont à leur tour fait une large application du critère du lien direct pour exclure diverses sommes du champ d'application de la TVA. Les cas d'application concernent par exemple des sommes versées par une société à sa société soeur pour lui permettre de surmonter des difficultés de trésorerie (CAA Paris 21 février 1991, n° 2606, SECIP : RJF 4/91 n° 420) ou la subvention versée par une société mère à l'une de ses filiales pour financer une réduction d'effectifs (CAA Paris 18 mars 1993, n° 91-1158, Sté d'administration Balzac-Chateaubriand : RJF 6/93 n° 812). D'autres arrêts concernent des subventions versées par une association à une société (CAA Paris 7 mai 1992, n° 343, SARL Informations Juives : RJF 8-9/92 n° 1147, pour la subvention versée par une association culturelle à la société éditrice de son journal) ou des subventions versées à une association (CAA Paris 24 septembre 1992, n° 91-770 à 772, Association BIAM : RJF 2/93 n° 206, pour le financement par l'industrie pharmaceutique d'une association diffusant des informations sur les médicaments).

C'est donc à l'intérieur d'un champ d'application bien délimité que se place la Cour de justice dans l'affaire SATAM. Elle conclut, on le sait, par l'énoncé de la règle selon laquelle « 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 ». Cette solution se situe dans le droit fil de l'arrêt Polysar précité. Le dénominateur du prorata de déduction est en effet défini à l'article 19 § 1 de la 6^e directive comme étant « le montant total... du chiffre d'affaires, TVA exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction ». Dès lors, comme la Cour de justice le disait dans l'arrêt Polysar, que les dividendes perçus par une holding résultaient de la seule propriété d'un bien et non d'une quelconque exploitation, il était logique de ne pas y voir le résultat d'une opération donnant lieu à chiffre d'affaires.

M. Philippe Martin, dans les conclusions par lesquelles il démontrait que le Conseil d'État devait saisir la Cour de justice d'une question préjudicielle, admettait du reste que l'exclusion des dividendes était la solution la plus conforme au texte de la directive (RJF 1/92 p. 14), même s'il soulignait par ailleurs que cette exclusion était par certains aspects « contraire à la finalité de la TVA et à l'économie générale du système de déduction instauré par la 6^e directive ». Ce point de vue, apparemment opposé à celui de l'avocat général W. Van Gerven exprimé dans ses conclusions conformes à la solution dégagée par la Cour de justice (RJF 7/93 p. 548), résulte en réalité d'une appréciation différente des faits de l'espèce et plus généralement de la réalité d'une holding mixte, dans laquelle il y a selon M. Philippe Martin « utilisation mixte des biens et services » tandis que pour M. Van Gerven « la simple détention de participations financières... n'implique en principe aucun emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due... ». Chacune de ces conceptions est à l'évidence simplificatrice. Il est clair que l'obtention des recettes situées hors du champ d'application de la TVA peut exiger des

moyens matériels : les holdings pures elles-mêmes emploient des biens ou des services, à l'instar de la Société Polysar dont la demande de déduction a donné lieu à l'arrêt précité de la CJCE. À l'inverse, les holdings mixtes ne consacrent pas nécessairement l'ensemble de leurs moyens à un usage mixte.

Même si l'arrêt SATAM conduit à ce qu'une holding mixte ait un prorata de 100%, cela ne signifie pas pour autant qu'elle bénéficie de droits de déduction intégraux. La Cour de justice ne peut en effet avoir méconnu le principe du droit à déduction exprimé ainsi par l'article 17 § 2 de la 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... la TVA due ou acquittée... ».

L'arrêt de la Cour de justice incitera seulement, pour la mise en œuvre de ce principe, à rechercher un instrument moins sommaire que le *prorata*. Le pourcentage de déduction, tel qu'il est défini à l'article 17 § 5 de la 6^e directive, et énoncé aux articles 212 et 219 de l'annexe II, est en effet une méthode fort peu satisfaisante. Dès 1979, le Conseil d'Etat avait du reste affirmé le caractère subsidiaire du prorata par rapport à la règle principale que constitue l'affectation pour tous les biens et services, y compris les immobilisations (CE 21 février 1979, n° 8070, Plén., Socofrein : RJF 4/79 n° 213).

Il est aujourd'hui nécessaire, pour respecter la jurisprudence de la Cour de justice, d'abandonner un peu plus le système du prorata. On ne le regrettera pas. Car en l'appliquant à l'ensemble des activités d'une entreprise, qu'elles soient taxées, exonérées ou hors du champ d'application de la TVA, l'administration et le juge avaient imposé des solutions peu conformes à la vérité et à la neutralité économiques. Ce prorata indifférencié reposait en effet sur l'idée implicite qu'une entreprise ou un établissement « mixte » consacre à des activités telles que la perception de dividendes ou l'obtention d'une subvention d'une part et à la production et la vente de ses produits d'autre part une fraction de ses moyens proportionnelle aux montants inscrits au crédit de son compte d'exploitation en contrepartie de ces activités respectives. La méthode était un peu simpliste.

Pour autant, l'adaptation aux nouvelles règles ne sera pas aisée. Mais elle devra se faire vite. L'administration fiscale elle-même n'a guère attendu pour réagir. Le ministre du budget a fait savoir, par un communiqué publié le 8 novembre 1993, qu'un projet de loi serait déposé au Parlement pour préciser « les règles que doivent appliquer les entreprises pour limiter le droit à déduction aux seules activités imposables à la TVA » (FR Lefebvre 54/93 p. 2). Le communiqué précise encore que : « conformément aux principes généraux de la TVA, et à la position exprimée par la Commission des communautés européennes, [la décision de la Cour de justice] ne doit pas être interprétée comme autorisant les entreprises à exercer des droits à déduction au titre des biens et services affectés à leurs activités non assujetties à la TVA ».

L'objectif est donc clair et en effet bien conforme à l'économie générale de la TVA. Il l'est à ce point qu'on est même en droit de s'interroger sur la nécessité d'une disposition législative supplémentaire pour que s'applique le principe du droit à déduction qui ne figure pas seulement à l'article 17 précité de la directive, mais aussi, quoique moins clairement, à l'article 271-I-1 du CGI : « la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération ». Il n'aurait donc sans doute pas été impossible de ne modifier que les articles réglementaires du Code (articles 212 et 219 de l'annexe II). Peut-être l'intention du Gouvernement est-elle toutefois de donner au projet un caractère rétroactif, ce qu'il ne pourrait faire par décret.

Quant au contenu des nouvelles obligations, dont le détail n'est pas encore connu, sera-t-il nécessairement, comme des

articles de presse en ont prêté l'intention au Gouvernement, d'imposer aux entreprises à l'activité mixte d'affecter chaque acquisition de biens ou de services à leur activité assujettie ou à leur activité non assujettie ? Nous pensons qu'une telle solution n'est ni nécessaire, ni toujours possible. Elle méconnaît trop la réalité pour pouvoir être imposée. Deux autres solutions peuvent en revanche être mises en œuvre. La première consisterait à ce que l'administration accepte l'institution d'une répartition forfaitaire des dépenses, et donc de la TVA supportée, entre le secteur assujetti et le secteur situé hors du champ d'application de la TVA. Une clef de répartition devrait être inventée, qui devrait sans doute varier d'une entreprise à l'autre. Cette sorte de « pré-prorata » tiendrait compte en effet de chaque situation particulière et de l'intensité avec laquelle, dans une entreprise ou un établissement public donné, les moyens communs sont consacrés à la recherche de recettes non assujetties à la TVA. Le prorata se trouverait ainsi décomposé et donc affiné, le pourcentage appliqué globalement avant l'arrêt SATAM étant réservé à la seconde phase de répartition, interne au champ d'application de la TVA, entre activités taxées et activités exonérées.

L'autre solution consiste dans un premier temps à affecter la totalité des dépenses communes au secteur taxé et donc à déduire la totalité de la TVA afférente à ces charges. L'équilibre est rétabli dans un deuxième temps par le biais des livraisons de services à soi-même, le secteur assujetti livrant au secteur non assujetti la fraction de biens et de services dont il a besoin pour assurer ses rentrées de fonds, au fur et à mesure de leur utilisation effective. La TVA payée sur ces livraisons de services à soi-même n'est bien sûr pas déductible et le principe d'affectation est donc respecté.

Les textes actuels et la jurisprudence de la Cour de justice n'interdisent semble-t-il aucune de ces deux voies, bien que la seconde apparaisse plus rigoureuse et donc plus conforme aux règles en vigueur. L'idéal serait toutefois de laisser les deux voies ouvertes, pour s'adapter au mieux au cas d'espèce. Il faudrait spécialement se garder de traduire les nouvelles règles en contraintes de gestion insupportables pour les organismes concernés. Car une jurisprudence qui semblait favorable aux entreprises se retournerait alors contre elles.

Quoi qu'il en soit, c'est peut-être à des réflexions plus générales que doivent conduire les arrêts ici examinés de la Cour de justice des communautés.

En premier lieu, il n'est pas sûr que la définition par le CGI du champ d'application de la TVA et l'application qui en est faite par l'administration soit tout à fait conforme à la conception communautaire de cet impôt. On peut par exemple soutenir que les activités sociales, éducatives, culturelles et sportives des personnes morales de droit public, qui, en application de l'article 256 B du CGI, sont exclues du champ d'application de la TVA à condition que « leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence », ne correspondent pas vraiment à des opérations accomplies « en tant qu'autorités publiques » au sens de l'article 4 § 5 de la 6^e directive et devraient plutôt figurer dans la liste des activités exonérées. L'actuelle exclusion du champ d'application est loin d'être en effet favorable aux personnes publiques, comme l'illustre un arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon, rendu de surcroît avant l'arrêt SATAM, à propos de la production de spectacles lyriques par la ville de Lyon (CAA Lyon 16 décembre 1992, Plén., Ville de Lyon : RJF 4/93 n° 521). Or les activités mentionnées à l'article 256 B, à l'exception des services administratifs, correspondent très précisément aux prévisions de l'article 13 A-1 de la 6^e directive. En les réintroduisant dans la liste des exonérations, on rend le prorata applicable aux personnes publiques, assez nombreuses, qui ont à la fois des activités concurrentielles, imposables à ce titre, et des activités correspondant à leur vocation publique (musée vendant des reproductions et des cartes postales, université ou grande école assurant l'héber-

gement et la restauration, etc.). Le prorata se trouve beaucoup plus justifié pour des activités de ce type, qui exigent l'utilisation effective de biens et de services, que pour la perception de dividendes, bien plus économe en moyens. La disparition du prorata dans les holdings mixtes serait donc utilement compensée par son introduction dans de tels établissements.

En second lieu enfin, on ne peut que déplorer l'approximation avec laquelle les règles communautaires relatives à la TVA sont appliquées en France. La transposition des directives semble se faire au coup par coup, au gré des évolutions jurisprudentielles, les textes antérieurs à la 6^e directive étant conservés aussi longtemps que possible. De la part du juge, la pratique des questions préjudicielles reste toujours aussi rare et l'on voit des questions nouvelles délicates et loin d'être évidentes (CE 9 juillet 1990, CODIAC, précitée ;

CAA Lyon 16 février 1993, n° 90-609, SA Bouteille et Cie : RJF 6/93 n° 819) tranchées par le juge national sans saisine préalable de la Cour de justice. De la sorte, la France conserve, au sein d'un système commun de TVA, des règles spécifiques.

Une application plus loyale, par l'administration et le juge français, des dispositions issues des directives, sous forme pour l'une d'une transposition immédiate plus littérale, même si la Cour de justice ne l'exige pas avec une rigueur excessive (voyez sur ce point CJCE 17 octobre 1989, Commune de Carpaneto Piacentino et de Rivergaro : RJF 1/90 n° 103), et pour l'autre de questions préjudicielles plus systématiques, qui mettraient les opérateurs à l'abri de revirements de jurisprudence, contribuerait à une plus grande sécurité juridique, comblant ainsi une aspiration trop souvent méconnue.