

En particulier, le texte prévoit l'abandon de la distinction entre les immobilisations et les biens autres qu'immobilisations et les services, conformément à la jurisprudence issue de l'arrêt *Socofrein* (CE Plén. 21 févr. 1979, 8 070, *SA Socofrein*, *RJF* 1979.4.213; Chron. Verny, p. 155).

Par conséquent, pour déterminer l'étendue du droit à déduction, il convient de se référer à « l'affectation » du bien ou du service, quelle que soit sa nature. Comme l'avait écrit M. Verny (Chron. précitée) « Lorsqu'un service ou un bien – et, dans ce dernier cas, que ce bien constitue une immobilisation ou non – est utilisé uniquement pour réaliser des opérations taxables, la taxe qui l'a grevé est intégralement déductible. Si au contraire, le bien ou le service concourt exclusivement à l'accomplissement d'opérations non imposables, la taxe qui l'a grevé n'est pas déductible, même pour partie ».

B. — Le calcul du « quantum » de la déduction

Aux termes de l'article 205 de l'annexe II au CGI, « La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujéti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction » (on peut noter qu'aucune distinction n'est opérée entre les différentes catégories de biens, v. ci-dessus, § 9).

L'article 206 précise, « Le coefficient de déduction mentionné à l'article 205 est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission ».

Le coefficient d'assujettissement permet de déterminer la proportion d'affectation du bien ou du service à des opérations placées dans le champ d'application de la TVA (v. la délimitation du champ d'application de la TVA, thème 39).

Le coefficient de taxation s'applique aux opérations situées dans le champ d'application de la TVA et permet de calculer le pourcentage de déduction des biens ou services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction et d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction (par exemple, des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA mais expressément exonérées). Le calcul de ce coefficient obéit à des règles semblables à celles qui étaient prévues antérieurement pour le calcul du « pourcentage général de déduction », familièrement appelé le « prorata ».

Là encore, le texte consacre les solutions qui avaient été dégagées par la jurisprudence antérieure. Ainsi, les opérations placées hors du champ d'application de la TVA ne doivent pas être prises en compte pour le calcul du coefficient de taxation. Cette solution reprend les principes figurant, notamment, dans les arrêts suivants : CE 26 novembre 1999, 180 276, *Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploita-*

tion de l'aéroport Rodez-Marcillac, *RJF* 2000.1.39, *BDCF* 2000.1.4, *Concl. Courrial*; CJCE 6 octobre 2005, aff. 243/03, *Commission c/ République française*, *RJF* 2005.12.1497, *BDCF* 2005.12.148, *Concl. Luis Miguel Pinares P. Maduro* (les subventions placées hors du champ d'application de la TVA ne doivent pas être prises en compte).

Le coefficient d'admission permet de tenir compte des exclusions de droit à déduction (v. *supra*, § 8).

II. — Les regularisations

L'article 273 du CGI prévoit que des décrets en Conseil d'État fixeront les regularisations auxquelles doivent donner lieu les déductions.

En application de ce texte, l'art. 207 de l'annexe II énumère les cas dans lesquels la TVA doit être reversée, notamment, « lorsque les marchandises ont disparu » (§ VI-1°).

Le Conseil d'État avait eu l'occasion de se prononcer sur la portée de ce dispositif en cas de « disparition » de la marchandise (le texte en vigueur avant le 1^{er} janv. 2008 – art. 221 de l'annexe II au CGI – comportait les mêmes dispositions) et cette jurisprudence demeure donc valable.

Le Conseil d'État avait jugé que la « disparition » d'une marchandise, « s'entend d'une disparition non justifiée, laissant présumer que cette marchandise a été utilisée pour les besoins d'une opération non effectivement soumise à l'impôt, telle qu'une consommation finale, et que n'entrent pas, en revanche, dans les prévisions du texte les déperditions justifiées de marchandises qu'une entreprise établit avoir subies à l'occasion de l'accomplissement de ses opérations imposables et du fait des modalités de son activité, le coût de ces déperditions constituant ainsi l'un des éléments du prix desdites opérations » : CE 23 février 2000, 174 240, *SA Le Club Français du Livre*, *RJF* 2000.4.480, *DF* 2000.25.507, *Concl. Courrial*, *RJF* 2000.5.395, *Chron. E. Mignon*. Cette interprétation du texte est conforme aux objectifs de la directive européenne (v. art. 185 de la directive relative au système commun de TVA).

Éléments de bibliographie

DEROUIN – « Droit à déduction de la TVA et règle de l'affectation », *DF* 1995.38.1340.

DIBOUT – « À propos des conséquences à tirer de l'arrêt *Alitalia* », *DF* 1989.40.1158.

GUICHARD – « Le principe de la neutralité dans la TVA européenne », *DF* 2001.36, p. 1205.

nement a pris ou non l'initiative de dénoncer un traité ou d'en suspendre l'application (Cass. 1^{re} civ. 6 mars 1984, *Mme Kappy*; 23 mars 1994, *N'Guyen Duy Thong*, *Bull. civ. I*, n° 105).

Portée de l'arrêt *Min. c/Schneider* du 28 juin 2002

- 3 Pour lutter contre la délocalisation de matière imposable dans des pays à fiscalité privilégiée, le Parlement avait voté (art. 70 de la loi de finances pour 1980) une disposition codifiée à l'article 209 B du CGI permettant jusqu'en 2005 de taxer en France la quote-part revenant à une société française des résultats bénéficiaires d'une filiale (à 25 % au moins) établie dans un pays à fiscalité privilégiée, même en l'absence de toute distribution par la filiale; parmi les tempéraments prévus, la société française pouvait imputer sur le supplément d'impôt qui lui était réclamé une quote-part de l'impôt localement acquitté par la filiale. D'assez bonne heure, la compatibilité de ce dispositif soit avec certaines conventions internationales soit avec le droit communautaire a été contestée. L'Administration a alors mis à profit la renégociation de certaines conventions (convention franco-américaine du 31 août 1994; franco-espagnole du 10 oct. 1995) pour y faire insérer une clause autorisant expressément la France à appliquer ce mécanisme. Mais certains pays s'y sont opposés : tel est le cas de la Suisse.

La décision *Min. c/Schneider* énonce tout d'abord avec une vigueur particulière les règles méthodologiques qui s'imposent au juge : 1) le juge, en vérifiant d'abord si l'imposition a été valablement établie selon le droit interne doit déterminer *sur le fondement de quelle qualification*; 2) si la réponse est positive, le juge devra alors rapprocher cette qualification de celle ou de celles qui peuvent découler des stipulations de la convention, *au besoin d'office*, pour vérifier si celle-ci fait obstacle à l'application du droit interne. Le juge doit examiner d'abord sur le terrain de la loi interne les prétentions du contribuable, ce dernier n'invoquerait-il qu'une convention bilatérale pour soutenir qu'il n'est pas imposable en France. Cette obligation joue même dans l'hypothèse d'une convention qui telle la convention franco-belge ne précise pas, contrairement au modèle OCDE, que les critères qu'elle fixe pour déterminer la résidence ne peuvent être mis en œuvre que lorsqu'il est établi que le contribuable est résident des deux États contractants ce qui, s'agissant de la France, ne relève que du droit interne (CE 11 avr. 2008, *Cheynet*, 285583, *RJF* 2008.7.769).

- 4 Cette règle méthodologique, qui n'est qu'une forme particulière d'économie des moyens (pourquoi se placer sur le terrain de la convention si le droit interne s'oppose à l'imposition en litige ?) et ne mérite

sans doute pas d'être qualifiée de « principe de subsidiarité » du droit international, est une constante de la jurisprudence du Conseil d'État (Plén. 19 déc. 1975, n^{os} 87774 et 91895, *RJF* 1976.2.77, Chron. Martin-Laprade, *ibidem*, p. 41, Concl. Fabre, *DF* 2776, Comm. 925; 17 mars 1993, *Memmi*, n^o 85894, *RJF* 1993.5.612, Concl. Arrighi de Casanova, *ibidem*, p. 359, *Min. c/Schneider* précité; 15 juill. 2004, *Min. c/Sté Alitalia*, 249801, *RJF* 2004.1089; 28 mars 2008, *Aznavour*, 271366, *RJF* 2008.629). On signalera que cette règle méthodologique n'est pas sans exception, en particulier lorsque l'application même du droit interne implique d'emblée le recours à la convention applicable : ainsi en va-t-il lorsqu'il s'agit de savoir si la filiale française d'une société suisse constitue aussi un établissement stable de cette dernière ce qui autorise l'administration française à taxer la société suisse dans la mesure des bénéfices attribuables à cet « établissement » (CE S. 20 juin 2003, *Min. c/Sté Interhome AG*, 222407, *RJF* 2003.1147, Concl. Austray, *BDCF* 2003.130); même solution dans un cas où le bénéfice de réduction d'impôt sur le revenu est subordonné à la condition de résidence en France : CE 8 juill. 2002, *Min. c/Lecat*, 225159, *RJF* 2002.1202). Dans de telles hypothèses et si l'application préalable de la convention conduit à donner raison au contribuable, l'Administration ne peut pas, à titre subsidiaire, prétendre défendre l'imposition sur le fondement de la loi interne française, ce qui reviendrait à remettre en cause le principe de la primauté de la convention (CE 2 févr. 1985, 44 902, *RJF* 1985.11.781).

On a vu que l'application de la convention bilatérale doit, *le cas échéant*, être soulevée d'office. Mais il est des situations où le juge ne doit pas le faire : ainsi lorsque le droit interne s'oppose à l'imposition en litige, point n'est besoin d'office d'analyser la situation du contribuable au regard de la convention qui serait applicable (CE 13 juill. 2007, *Min. c/Sté Pacific Espaces*, 290266, *RJF* 2007.1302). À plus forte raison en va-t-il de même pour une convention dans le champ de laquelle le contribuable ne rentre pas (CE *Aznavour*, précité).

Dans un deuxième temps, la décision *Min. c/Schneider*, contraire sur ce point comme sur la solution aux conclusions du commissaire du gouvernement, écarte fermement la thèse selon laquelle les bénéfices visés par l'article 209 B ne seraient pas les mêmes que ceux couverts par l'article 7 de la convention franco-suisse mais relèveraient, sinon de la catégorie des bénéfices réputés distribués (au sens par exemple de l'article 115 *quinquies* qui institue une retenue à la source sur les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères dès lors qu'ils sont réputés distribués à des associés non établis en France), à tout le moins de la catégorie des bénéfices inconnus visés par l'article 23 de la convention, ce qui aurait permis leur imposition dans l'État de résidence du bénéficiaire. On voit apparaître à ce stade l'une des difficul-

mercial en matière comptable (*cf.* thème 27, réglementation comptable et réglementation fiscale). On rappellera également que l'autorité administrative saisie d'une demande d'abrogation d'un règlement illégal depuis l'origine ou devenu illégal, est tenue de faire droit à cette demande (CE Ass. 3 févr. 1989, *Alitalia*, 74053, *Lebon* 44, *RJF* 1989.163, *Concl.* Chahid-Nourai, *ibidem*, p. 125, *Chron.* Turot, p. 115).

- 10 La codification des lois peut être faite par voie réglementaire dès lors que la loi l'autorise et tel est le cas en matière fiscale en vertu de l'article 78 de la loi n° 61-1396 du 21 décembre 1961.

Mais la loi d'origine l'emporte toujours sur le texte codifié par décret, même si le texte codifié est plus favorable au contribuable que le texte de la loi : CE 25 juillet 1986, 41 921, *RJF* 1986.11.990; 20 mars 1996, *SA Coopérative maritime de mareyage du Morbihan et de Loire-Atlantique*, *RJF* 1996.5.592, à propos de l'exonération de taxe professionnelle en faveur des coopératives maritimes, dans un cas où le décret de codification, en supprimant une référence faite par la loi à un décret du 12 avril 1914, pouvait conduire à penser que l'exonération serait acquise à celles des coopératives ayant limité dans leurs statuts la responsabilité des coopérateurs à l'égard des dettes sociales.

Pour autant, une adjonction par le décret de codification n'est pas nécessairement illégale : par codification a été ajouté à l'article L. 12 du LPF un alinéa spécifiant que la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble consistait en un contrôle de cohérence entre revenus déclarés et (par exemple) la situation de trésorerie du contribuable. Jugé que le législateur en instituant par l'article 67 de la loi du 30 décembre 1975 une telle procédure de contrôle avait nécessairement mais implicitement admis que l'Administration pût se livrer à un tel exercice, d'où il découle que le codificateur n'a pas excédé les limites de l'habilitation législative (CAA Lyon 6 déc. 1995, *Michaud*, *RJF* 1996.3.345) en insérant sans support législatif cette définition d'origine purement jurisprudentielle (CE 11 juill. 1991, 75 561, *RJF* 1991.10.1179).

Lorsqu'un texte réglementaire codifié est abrogé, le texte dont la codification est issue est réputé lui-même abrogé, s'il ne l'a pas été expressément (CE 15 oct. 1997, *Société Vedreine*, *RJF* 1997.12.1128).

Une référence erronée dans un texte réglementaire à un texte de loi abrogé rend le texte réglementaire non pas illégal, mais seulement inapplicable si cette référence est nécessaire à l'application du texte (CE 22 mai 1992, *Association Maison de la Défense*, *RJF* 1992.7.1018).

- 11 L'existence d'arrêtés ministériels en matière fiscale confronte fréquemment le juge au problème de la subdélégation : est en effet entaché d'une subdélégation illégale un arrêté qui règle une question résér-

vée par la loi ou décret, quand bien même le décret aurait renvoyé à un ou à des arrêtés le soin de définir telle ou telle modalité d'application des règles que ce décret édicte et ce vice atteint également le décret qui prévoit une telle subdélégation au profit de l'arrêté (CE 29 déc. 1993, *Syndicat des professionnels de la télématique conviviale*, *RJF* 1994.3.292). Cette illégalité va jusqu'à s'étendre au cas où la loi elle-même renvoie un tel soin à des arrêtés ministériels et que les arrêtés ainsi prévus édictent des règles que l'article 34 de la Constitution réserve à la loi : se trouve de la sorte censurée par le juge administratif une malfaçon de la loi qu'il n'appartient normalement qu'au Conseil constitutionnel de sanctionner (CE 4 juill. 1997, *Confédération française des professionnels en jeux automatiques*, *RJF* 1997.8-9.868 annulant un arrêté du ministre du Budget fixant les conditions d'exigibilité et les obligations déclaratives relatives à la taxe sur les appareils automatiques de jeu prévue aux articles 1559 à 1564 du CGI alors que l'article 1564 du Code dispose que les conditions d'application de ces articles sont déterminées par arrêtés ministériels).

Dans le même ordre d'idées, une instruction ministérielle peut trouver sa place pour la définition (et non pas seulement l'interprétation au sens de l'article L. 80 A du LPF) des règles concernant l'impôt, à condition que la loi l'ait expressément prévu : tel est le cas en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties (art. 1509 du CGI renvoyant à l'instruction ministérielle du 31 déc. 1908). En dehors de cette hypothèse exceptionnelle, point de salut pour une instruction réglementaire (CE 7 avr. 1993, *Commune de Romainville*, *RJF* 1993.6.851 pour une instruction du 11 févr. 1991 créant sans base législative des « zones paliers » dans les secteurs d'évaluation des valeurs locatives des propriétés passibles de taxe foncière).

Compte tenu d'une part de la place du règlement dans le mécanisme de TVA par suite du renvoi prévu à l'article 271 du Code, d'autre part de ce que cet impôt est devenu une matière communautaire, la validité des décrets s'apprécie moins en termes de légalité par rapport à la loi interne qu'en termes de compatibilité avec les directives communautaires.

Il appartient au juge national de donner du règlement interne une interprétation compatible avec les objectifs de la directive en application de laquelle il a été pris, conformément à la jurisprudence issue des décisions d'Assemblée du Conseil d'État du 3 février 1989, *Alitalia* et du 22 décembre 1989, *Caserne Mortier* (CE 20 mars 1992, *Seguela*, Sect., *RJF* 1992.5.723) et si un doute apparaît sur la portée de la directive, de renvoyer la question à titre préjudiciel à la CJCE (CE Plén. 13 déc. 1991, *SA Satam*, *RJF* 1992.1.157).

De la primauté du droit communautaire résulte qu'un règlement national jugé par la CJCE incompatible avec une directive est inapplicable (CE 23 mars 1992, *Klöckner France*, *RJF* 1992.5.761). Tel est le

X	LES GRANDS ARRÊTS DE LA JURISPRUDENCE FISCALE	
39	Le champ d'application matériel de la TVA : l'activité économique	703
	CE Sect. 6 juillet 1990, <i>Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais (CODIAC)</i>	
	CE 29 décembre 1995, <i>Sté Sudfer (ex GTMF)</i>	
40	La TVA collectée	723
	CE Plén. 11 juillet 1977, <i>Ferrero France</i>	
	CE 19 février 1975, <i>Bonnafous</i>	
	CE Sect. 14 décembre 1979, <i>Comité de propagande de la banane</i>	
41	Les déductions en matière de TVA	738
	CJCE 6 avril 1995, <i>BLP Group plc</i>	
	CE 15 février 1989, <i>Sté des steeple-chases de France</i>	
	CE 4 mars 1985, <i>Montval</i>	
	CE 22 novembre 1978, <i>Semeillon</i>	
42	La taxe professionnelle : La notion d'activité professionnelle	767
	CE Plén. 4 juillet 1986	
	CE Plén. 4 juillet 1986	
	CE 21 décembre 2001, <i>Min. c/Roulet</i>	
43	La capacité contributive en matière de TP	777
	CE 19 avril 2000, <i>SA Fabricauto-Essarauto</i>	
44	Les conventions de successeur (art. 720 CGI)	784
	Com. 2 octobre 1978, <i>aff. SEEEE</i>	
	Com. 28 avril 1981, <i>aff. SINFAC</i>	
	Com. 11 juin 1985, <i>Théophilos</i>	
	Com. 9 novembre 1987, <i>Société STUR</i>	

QUATRIÈME PARTIE ÉTABLISSEMENT DE L'IMPÔT - CONTRÔLE - REDRESSEMENT

45	La déclaration et la taxation d'office	799
	CE 5 novembre 1984, <i>SA « Bocquet »</i>	
	CE 22 mars 1985, <i>Société civile « Eurolangues-Vacances studieuses »</i>	
46	La motivation dans la procédure de redressement contradictoire ...	811
	CE 25 juillet 1986, <i>Brackers de Hugo</i>	
47	La compétence de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires	825
	CE 11 juillet 1973, <i>Ministre de l'Économie et des Finances c/Leluc</i>	

TABLE DES MATIÈRES	XI
48 La demande de justification à un contribuable	843
CE 20 décembre 1978	
CE 4 novembre 1988, <i>Degas</i>	
49 La charge de la preuve	854
CE Plén. 27 juillet 1984, <i>SA « Renfort service »</i>	
CE Plén. 27 juillet 1988, <i>SARL « Boutique 2 M »</i>	
50 La vérification de comptabilité	870
CE Plén. 13 mars 1967, <i>Association football-club de Strasbourg</i>	
CE 9 juillet 1982	
51 Le droit de communication	879
CE 1 ^{er} juillet 1987, <i>Marcantetti</i>	
52 Contrôles inopinés et visites domiciliaires	889
CE 7 mai 1982, <i>Ministre du Budget c/Rollet</i>	
CEDH 21 février 2008, <i>Ravon c/France</i>	
53 Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle	900
CE Sect. 19 décembre 1984, <i>Ministre du Budget c/Vignals</i>	
CE Sect. 11 juillet 1988, <i>Ministre du Budget c/Léonard</i>	
54 Les agréments fiscaux	915
CC 30 décembre 1987	
CE 1 ^{er} juin 1988, <i>SA Berto</i>	
55 Intérêts de retard et pénalités	932
Avis CE Ass 12 avril 2002, <i>SA « Financière Labeyrie »</i>	
56 Les pénalités pour mauvaise foi	938
CE 2 octobre 1985, <i>Kaminsky</i>	
CE 14 avril 1986, <i>SA « Matériel ferroviaire et industriel »</i>	
CE 3 mai 1993, <i>Cohen</i>	
57 Les pénalités pour manœuvres frauduleuses	950
CE 6 janvier 1986, <i>Lévy</i>	
CE 24 février 1986, <i>Houet</i>	
CE 8 janvier 1997, <i>Fattel</i>	
58 La répression pénale de la soustraction frauduleuse à l'impôt (art. 1741 CGI)	958
Crim. 12 mai 1976, <i>Lecomte</i>	
Crim. 3 juillet 1974, <i>Montamat</i>	
Crim. 24 juin 1985, <i>Lecomte</i>	

est en litige, le Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais a passé avec la ville de Cholet une convention particulière qui lui confiait la réalisation pour le compte de cette dernière d'une étude précisément déterminée et qui prévoyait qu'une rémunération spécifique de 510 000 F lui serait versée; que cette activité constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de l'article 256 du CGI et doit donc être soumise à la TVA; qu'elle n'est exonérée ni par les dispositions de l'article 256 B du même Code qui prévoit, sous certaines conditions, le non-assujettissement des personnes morales de droit public pour l'activité de leurs services administratifs ou culturels, ni par celles de l'article 261-7-1° qui exonèrent les services rendus par les organismes à but non lucratif et les œuvres à caractère social et philanthropique;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Nantes a rejeté l'intégralité de sa demande; »

Décide : 1° Assujettissement à la TVA au titre de la période du 1^{er} janvier 1979 au 31 décembre 1981, sur une base limitée à 510 000 F;

2° Décharge du surplus.

CE 29 décembre 1995, 118 754, Sté Sudfer (ex GTMF)

(*RJF* 1996.2.186, *Chron. Goulard*, p. 91; *DF* 1996.8.221, *Concl. Ph. Martin*)

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête :

« Considérant qu'aux termes du 1 de l'article 256 du CGI : "Sont soumises à la TVA 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 256 A du même Code, dans sa rédaction issue de la loi du 29 décembre 1978 : "Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent, de manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, une ou plusieurs opérations soumises à la TVA, quel que soit le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard d'autres impôts ou la nature de leur intervention..."; qu'il résulte de ces dispositions, qui, d'une part, ont été prises pour l'adaptation de la législation nationale aux articles 2 et 4, § 1 et 2, de la sixième directive n° 77/388/77 du Conseil des Communautés européennes 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 retirer des recettes ayant un caractère de permanence, d'autre part, ont fait application de l'article 4, § 3, de la même directive, selon lequel les États-membres ont la faculté de considérer également comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités économiques ci-dessus visées, qu'est étranger à de pareilles activités et, en particulier, à une activité de commerçant, le simple fait par une société, même commerciale par son objet ou par

sa forme, de revendre des biens, tels, en l'espèce, que des lingots d'or, qu'elle avait acquis, non comme objet de négoce, mais à titre de simple placement, d'où il découle qu'une transaction de cette nature ne constitue pas une opération effectuée par un assujéti à la TVA agissant en tant que tel et se trouve ainsi placée hors du champ d'application de cette taxe.

Considérant que, pour juger que la SA "Groupement pour le traitement des métaux et ferrailles" (GTMF), aux droits de laquelle est substituée la société Sudfer, avait à bon droit soumis à la TVA la revente par elle effectuée en 1982, de 90 lingots d'or, inscrits à l'actif de son bilan, qu'elle avait acquis en 1964 et 1965 et, par suite, qu'elle n'était pas fondée à demander la restitution de la partie de cette taxe dont l'Administration ne lui avait pas accordé dégrèvement, la Cour administrative d'appel de Paris a retenu pour motif, non surabondant, que "le § 3 de l'article 4 de la sixième directive... n'exclut pas la prise en compte d'opérations occasionnelles portant sur les diverses activités économiques au nombre desquelles doivent être comprises les négociations de lingots d'or réalisées par une entreprise commerciale ou industrielle"; qu'en omettant de rechercher si, en procédant à une telle négociation et indépendamment du fait qu'elle est une entreprise commerciale, la société Sudfer pouvait être regardée comme s'étant ainsi livrée à l'une ou l'autre des activités économiques conférant la qualité d'assujéti à la TVA, limitativement définies par l'article 4, § 2, de la 6^e directive, la Cour a fait une inexacte application des dispositions précitées du CGI; que son arrêt doit, dès lors, être annulé;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu par application de l'article 11 de la loi du 31 décembre 1987, de régler l'affaire au fond:

Considérant qu'il résulte de l'instruction que les lingots d'or que la SA "Groupement pour le traitement des métaux et ferrailles" (GTMF) a revendus en 1982 avaient été acquis par elle en 1964 et 1965 à titre de simple placement et non comme objet de négoce; qu'en procédant à cette revente, la société ne peut être regardée comme s'étant livrée à une activité économique de commerçant lui conférant, par elle-même, la qualité d'assujéti à la TVA; qu'elle est, dès lors, fondée à soutenir que c'est à tort que, par l'article 2 du jugement dont elle a fait appel, le Tribunal administratif de Versailles a rejeté sa demande en restitution de la TVA qu'elle avait spontanément acquittée et s'élevant après le dégrèvement partiel qui lui a été accordé le 7 février 1985, à 866 998 F; »

Décide : 1^o Annulation de l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 22 mai 1990 et de l'article 2 du jugement du Tribunal administratif de Versailles du 4 février 1988;

2^o Restitution de 866 998 F.

OBSERVATIONS

Ces arrêts permettent de préciser la définition des opérations assujétiées à la TVA : d'une manière générale, il s'agit des opérations de

nature économique effectuées à titre onéreux (I) ; de plus, l'Administration peut s'en tenir à « l'apparence » des opérations voulues par les parties (II).

I. — Opérations de nature économique effectuées à titre onéreux

Les règles de droit positif sont issues de la loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978 portant introduction en France de la sixième directive, complétée par la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 (dispositions codifiées sous les art. 256 et s. CGI). Il convient de rappeler brièvement les termes de la directive, avant de préciser les règles d'interprétation du droit interne français.

- 1 **A.** — L'article 2 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA dispose, s'agissant des « opérations internes » :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

- les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel...
- les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ; »

L'article 9 donne la définition de « l'assujetti » :

« Est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme « activité économique » toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. . . »

La directive a donc souhaité faire de la TVA un impôt général sur la consommation, ayant un champ d'application étendu et défini de manière « objective ».

- 2 **B.** — Ces dispositions ont été reprises dans le droit interne français (la transposition intégrale de la directive a été réalisée par la loi n° 92-677 du 17 juill. 1992).

L'article 256-I du CGI dispose : « Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. »

On peut donc considérer que la définition du champ d'application de la TVA comporte trois « étages » (v. Raffray, étude dans *DF* 1978.10.263, § 26) :

- les opérations imposables;
- « effectuées à titre onéreux »;
- « par un assujéti agissant en tant que tel ».

Les opérations qui ne remplissent pas l'une de ces conditions sont placées hors du champ d'application de la TVA.

1°) Les opérations imposables

- 3 La loi en distingue deux grandes catégories : les livraisons de biens meubles corporels et les prestations de services. Cette dernière catégorie est définie de manière négative : les opérations autres que les livraisons sont considérées comme des prestations de services (art. 256-IV-1^{er} CGI).

Les livraisons sont définies par référence aux règles du droit civil, c'est-à-dire, essentiellement l'article 1604 du Code civil : voir sur ces points, le thème 2.

2°) Les opérations « effectuées à titre onéreux »

- 4 L'idée générale que la jurisprudence a précisée et développée est la suivante :

La réalisation d'opérations à titre onéreux suppose l'existence d'une « contrepartie », quels que soient le montant et la nature de cette contrepartie. Mais la jurisprudence a ajouté qu'un « lien direct » devait exister entre le service rendu et la contrepartie.

a) L'existence d'une « contrepartie »

Les opérations qui ne comportent pas de contrepartie sont placées hors du champ d'application de la TVA. Tel est le cas, par exemple, pour les mouvements de fonds intervenus entre le siège d'une entreprise et l'un des établissements non doté de la personnalité morale « ...qu'en pareil cas, le fait générateur de l'impôt fait défaut dès lors qu'il ne s'agit pas de sommes versées par un tiers en contrepartie de services qui lui seraient rendus » (CE Plén. 9 janv. 1981, 10.145, *Timex*, *Lebon* 8, *RJF* 1981.3.201, *Concl. Verny*, p. 98). Cette solution a été confirmée à propos des intérêts versés par des succursales dépourvues de la personnalité morale : « Considérant que les intérêts qu'acquittent les succursales d'une banque dépourvues de la personnalité morale en rémunération des prêts que leur accorde le siège ne constituent pas des sommes versées par un tiers en contrepartie d'un service » : CE 29 juin 2001, 176.105, *SA Banque Sudameris*, *RJF* 2001.10.1217, *Concl. Goulard*, p. 811 – CE 29 octobre 2001, 218.314, *Sté Banco Do Brasil*, *RJF* 2002.1.25.

De même, un établissement stable d'une entreprise ne peut être considéré comme un assujéti : « qu'un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un autre État membre et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme un assujéti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations » : CJCE 23 mars 2006 aff. 210/04, *FCE Bank plc*, *RJF* 2006.6.806.

La solution est différente pour des sommes versées entre deux personnes morales distinctes (CE, Plén. 9 janv. 1981, 10 164, *Totalgaz*, *RJF* 1981.3.199); cependant cette dernière solution doit être nuancée en fonction de l'exigence du « lien direct » (v. ci-après).

De son côté, la Cour de justice des Communautés européennes a précisé la notion de contrepartie dans une espèce pittoresque, l'éventuel assujettissement à la TVA des musiciens de rue (en l'occurrence, une personne jouant de l'orgue de barbarie sur la voie publique aux Pays-Bas) : « la prestation de services n'est effectuée à titre onéreux et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contrepartie effective ou service rendu au bénéficiaire. Ainsi, lorsqu'un musicien qui se produit sur la voie publique reçoit des oboles des passants, ces recettes ne sauraient être considérées comme constituant la contrepartie d'un service rendu à ces derniers » (CJCE 3 mars 1994, C-16/93, *Tolsma*, *RJF* 1994.6.759).

b) Nature et montant de la contrepartie

L'opération peut être soumise à la TVA quelle que soit la nature de la contrepartie (somme d'argent, bien livré ou service rendu...) et quels que soient les résultats (par ex., peu importe que l'opération ne dégage pas un profit).

c) Lien direct entre le service rendu et la contrepartie

La notion de lien direct a été précisée par la Cour de justice des Communautés européennes en 1988 (CJCE 8 mars 1988, 102/86, *Apple and Pear Development Council*, *RJF* 1988.8-9.970, *Rec. CJCE* 1443). En l'espèce, un groupement de producteurs réalisait des opérations de publicité collective et percevait une taxe annuelle pour faire face à ses charges. La Cour a jugé que cette taxe était placée hors du champ d'application de la TVA aux motifs suivants : « Il y a donc lieu de constater que la notion de prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2 de la sixième directive suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue ». Or, les fonctions du groupement concernent les intérêts communs des producteurs. Dans la mesure où il est un prestataire de services, les avantages qui découlent de ces services profitent à l'ensemble du secteur

concerné. Si les producteurs individuels de pommes et de poires bénéficient d'avantages, ils les tirent indirectement de ceux qui reviennent de façon générale à l'ensemble du secteur... » Il s'ensuit que des taxes obligatoires telles que celles imposées aux producteurs ne constituent pas une contre-valeur ayant un lien direct avec les avantages qui reviennent aux producteurs individuels à raison de l'exercice de ses fonctions par le *Council*. Dans ces conditions, l'exercice de ces fonctions ne constitue donc pas des prestations de services effectuées à titre onéreux au sens de l'article 2 de la sixième directive. »

La condition du « lien direct » a été envisagée uniquement pour les prestations de services; en effet, pour les livraisons de biens, le lien direct entre la délivrance du bien et la rémunération apparaît évident, ce qui n'est pas le cas pour toutes les prestations de services.

Le Conseil d'État applique désormais de manière systématique cette condition du « lien direct » et il s'est efforcé de dégager quelques principes communs pour l'ensemble des opérations.

1) Services rendus par des groupements

La jurisprudence a été fixée par un arrêt rendu le 9 mai 1990 (CE 9 mai 1990, 82 611, *Comité économique agricole des producteurs des plants de pomme de terre de la région nord de la France et du Bassin parisien*, RJF 1990.6.676, Concl. Fouquet, p. 396).

Dans cet arrêt, le Conseil d'État soulignait que les cotisations payées par les membres du comité « n'ouvrent pas droit à des prestations de services individualisées et sont sans relation nécessaire avec les avantages immédiats que chaque assujéti peut retirer des actions du comité... ».

Dans l'activité des groupements en cause, il faut opérer une distinction entre l'intérêt collectif poursuivi par le groupement et les services individualisés rendus aux membres. Ainsi, à propos de l'activité d'un groupement mettant en relation des entreprises de sous-traitance et des donneurs d'ouvrage, le commissaire du gouvernement Courtial écrivait : « Dans ce type de situations, il convient de faire le départ entre l'activité du groupement tendue vers la satisfaction d'un intérêt collectif et celle qui consiste à rendre des services déterminés à des producteurs pris individuellement. Seules des opérations de cette dernière sorte, qui peuvent être individualisées, sont susceptibles de constituer des services rendus à titre onéreux, à condition toutefois qu'il existe un rapport d'équivalence au moins approchée entre la valeur de ces services et les contributions versées au groupement par les bénéficiaires » (BDCF 2002.3.36). Le Conseil d'État a consacré cette analyse : « Considérant qu'il résulte de ce qui précède que faute d'équivalence suffisante et, partant, de lien direct, entre les prestations individuelles que chacun des adhérents est susceptible de recevoir de l'Association groupement d'entreprises de sous-traitance Omni habillement et le

montant de la cotisation qu'il lui verse, calculé en fonction du nombre de ses salariés, cette association ne peut être regardée comme effectuant des prestations de services à titre onéreux, au sens des dispositions prévues de l'article 256 du CGI » (CE 21 déc. 2001, 206 683, *Association groupement d'entreprises de sous-traitance Omni habillement*, RJF 2002.3.277, DF 2002.18-19.387, Concl. Courtial).

La condition de « lien direct » est donc proche de celle retenue pour les aides et subventions (v. ci-dessous).

2) Aides et subventions

La jurisprudence, très abondante en la matière, a été inaugurée par l'arrêt *Codiac* du 6 juillet 1990, rapporté ci-dessus. En l'espèce, le comité de développement d'une région était alimenté essentiellement par des subventions versées par une commune et par la chambre de commerce.

Le Conseil d'État a estimé (contrairement aux conclusions du commissaire du gouvernement) que les contributions de la commune et de la chambre de commerce, « fixées globalement par celles-ci en fonction des perspectives générales d'action du comité ne correspondaient pas à des prestations de services individualisées au profit de la ville et de la chambre de commerce et d'industrie de Cholet et étaient donc sans relation nécessaire avec les avantages immédiats que la collectivité locale et l'établissement public pouvaient retirer de l'action du comité... ». Il n'existait donc pas un lien direct entre le montant des contributions versées au comité et les opérations réalisées par lui; en conséquence, ces sommes étaient placées hors du champ d'application de la TVA.

En revanche, sont soumises à la TVA les sommes versées par la ville dans le cadre d'une convention particulière qui confiait au comité une « étude précisément déterminée et qui prévoyait une rémunération spécifique ». Les diverses caractéristiques soulignées par le Conseil d'État dénotaient bien l'existence d'un « lien direct ».

De nombreuses décisions sont venues apporter des précisions et des compléments à la définition du « lien direct » :

Les subventions versées par des collectivités locales à une chambre de commerce aux fins de lui permettre le remboursement d'un emprunt, étaient sans lien direct avec les prestations offertes, car, « elles ne donnaient pas lieu à des prestations de services individualisées au profit des collectivités versantes et la chambre de commerce n'avait souscrit en contrepartie de ces subventions aucune obligation en ce qui concerne la nature des prestations offertes ou leur prix » (CE 10 juill. 1991, 61 575, *CCI de Perpignan et des Pyrénées-Orientales*, RJF 1991.10.1215, DF 1991.44.2121).

La jurisprudence ultérieure a apporté une importante précision pour l'appréciation du caractère imposable ou non d'une subvention. En réalité, deux questions doivent être posées : l'existence d'un lien direct entre une prestation et sa contrepartie (la subvention ou l'abandon d'une créance par ex.) ; en cas de réponse négative à cette première question, il convient d'assurer que la subvention ne constitue pas un complément de prix.

On peut illustrer cette démarche du juge par deux exemples :

- Subventions versées par une association à une société d'édition (CE 20 mars 1996, 139 062, *SARL Informations juives*, *RJF* 1996.5.567, *BDCF* 1996.3, p. 17, Concl. Ph. Martin). Le commissaire du gouvernement a exposé le mode de raisonnement à suivre pour résoudre les litiges de cette nature :

1^{re} question : le lien direct existe-t-il ?

Deux critères doivent être réunis :

- Existence d'une prestation individualisable (en l'espèce, l'existence même du journal ne constitue pas le service rémunéré, car c'est un avantage trop diffus pour être qualifié de prestation) ;

- Existence d'une équivalence approximative entre l'avantage et sa contre-valeur (au cas particulier, la subvention varie fortement d'année en année sans autre logique que de combler le déficit des ventes : par rapport au service consistant à diffuser la pensée de l'association auprès des lecteurs, la relation d'équivalence est moins que certaine).

2^e question : la subvention est-elle un complément de prix taxable ?

Pour que la subvention puisse être considérée comme un complément de prix, il faut que cette complémentarité soit précise et certaine : cette précision suppose que la partie versante définisse le service à rendre au client ou indique un prix de référence. Les engagements de l'organisme subventionné permettent d'établir un lien direct entre la subvention versée par le tiers et le service rendu au client. À défaut d'un tel engagement, la contrepartie de la subvention n'est pas suffisamment établie pour que l'organisme subventionneur puisse être réputé verser un élément du prix du service rendu au client. En l'espèce, il n'y a eu aucun engagement de la SARL et la subvention n'est donc pas un complément de prix taxable.

La CJCE a précisé sa conception de la subvention « complément de prix » dans un arrêt du 22 novembre 2001 (CJCE 22 nov. 2001, aff. 184/00, *Office des produits Wallons (OPW)*, *RJF* 2002.2.250, *BDCF* 2002.2.20, Concl. Geelhoed) : « 18. Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de répondre aux questions posées que la notion de « subventions directement liées au prix », au sens de l'article 11, A § 1-a) de la sixième directive, doit être interprétée en ce sens qu'elle comprend uniquement les subventions qui constituent la contrepartie totale ou

partielle d'une opération de livraison de biens ou de prestation de services et qui sont versées par un tiers au vendeur ou au prestataire. Il appartient au juge de renvoi de vérifier, sur la base des éléments de fait qui lui sont soumis, si la subvention constitue ou non une telle contrepartie ». Mais l'appréciation n'obéit pas seulement à des considérations juridiques. Comme l'écrit l'avocat général dans ses conclusions : « Il faut apprécier au regard des circonstances du cas d'espèce si une subvention de fonctionnement entraîne une diminution du prix ou une augmentation de la quantité de biens ou de services fournis par le bénéficiaire de la subvention. Cette appréciation doit surtout être fondée sur des considérations relevant de l'économie d'entreprise. En cas de doute, le rapport d'un comptable peut fournir la solution ». Décidément, en matière fiscale, le droit ne suffit plus !

On retrouve un raisonnement assez proche dans la jurisprudence française relative aux rabais consentis par des constructeurs de voitures à des concessionnaires : si le rabais (ou la prime payée par le constructeur) permet simplement au concessionnaire de s'aligner sur les prix pratiqués par les concurrents, le lien direct n'existe pas car, comme le soulignait le commissaire du gouvernement, « on peut difficilement parler de subvention/complément de prix puisque le prix n'est en réalité aucunement complété ». La solution pourrait être différente si le rabais consenti par le concédant au concessionnaire avait pour objet de permettre à ce dernier de vendre à prix « cassé » pour conquérir des parts de marché. Dans ce cas, on pourrait considérer que la contrepartie du rabais est le service consistant à développer le marché du constructeur (CE 3 nov. 2003, 246606, *SA Gorrias Véhicules Industriels*, *RJF* 2004.1.31, *BDCF*, 2004.1.8, *Concl. Vallée*).

• La méthode de raisonnement exposée par Ph. Martin a été appliquée, notamment, dans les cas suivants :

– Subventions de fonctionnement versées à des sociétés de courses (absence de lien direct : CE 6 nov. 1996, 137 686, *Sté des courses de la Côte d'Amour*, *RJF* 1996.12.1417, *BDCF* 1996.6, p. 27, *Concl. Goulard*);

– Subvention d'équilibre à une société de construction de logements sociaux : CE 18 sept. 1998, 152 656, *RJF* 1998.11.1280, *BDCF* 1998.6.124, *Concl. Goulard* (absence de lien direct);

– Subvention à une association organisant un festival : CE 2 juin 1999, 191 937, *Festival de Rodez*, *RJF* 1999.7.851, *BDCF* 1999.6/7.63, *Concl. Arrighi de Casanova* (absence de lien direct);

– A propos de subventions publiques, le Conseil d'État a précisé que la condition du « lien direct » implique que le service soit rendu directement à la personne qui verse la subvention, ce qui aboutit à des solutions nuancées, en fonction des circonstances de l'espèce (CE 29 oct. 2003, 241524, *Communauté urbaine de Lyon*, *RJF* 2004.1.25, *BDCF*, 2004.1.7, *Concl. Bachelier*).

On peut donc constater que la plupart des subventions sont actuellement placées hors du champ d'application de la TVA. On trouve pourtant en jurisprudence quelques exemples de reconnaissance d'un « lien direct » : ex. CAA Nantes 31 décembre 2001, 98-2184, *SA Caillaud*, *RJF* 2002.5.491 (les subventions versées par un conseil général à une entreprise pour l'enlèvement de cadavres d'animaux chez les éleveurs, qui sont directement liées au coût de ces opérations dont elles sont la contrepartie, rémunèrent une prestation de services rendue à titre onéreux et sont, par suite, imposables à la TVA).

3) Prestations des Assedic

Les Assedic ne réalisent pas des prestations de services à titre onéreux « en l'absence de tout lien entre le montant des cotisations et les avantages immédiats que les parties versantes peuvent retirer des opérations confiées à l'Assedic » (CE 5 janv. 1994, 73 875, *UAP*, *RJF* 1994.3.249, Chron. Goulard, p. 131).

4) Les indemnités

Traditionnellement, la jurisprudence estimait que les indemnités étaient imposables si elles correspondaient à des « aléas normaux inhérents à la profession exercée ». Mais cette jurisprudence est désormais abandonnée, le critère du « lien direct » étant applicable également dans cette hypothèse. Ce « changement de logique » (J. Maïa, Chron. *RJF* 2001.3.191) été consacré par la Section du contentieux : « Considérant que « l'indemnité » perçue par la société Perstorp LTIS constitue la contrepartie directe et la rémunération – selon l'une des modalités dont les parties étaient convenues pour assurer l'équilibre économique du contrat – du service que cette société a fourni à son cocontractant, en prenant envers lui l'engagement de satisfaire à ses besoins d'approvisionnement » : CE Section 15 décembre 2000, 194 696, *SA Polyclad Europe*, *RJF* 2001.3.293, *BDCF* 2001.3.36, Concl. Goulard.

On peut remarquer – et l'observation n'est pas simplement anecdotique – que la section du contentieux a mentionné le terme « indemnité » entre guillemets. On peut y voir une discrète confirmation de la pertinente appréciation formulée par G. Goulard dans ses conclusions : « Comme les subventions, les indemnités sont taxables si elles constituent un complément de prix ou la rémunération d'une prestation de services identifiable. Nous pourrions presque aller jusqu'à dire que les seules indemnités taxables sont de fausses indemnités, de même que les seules subventions assujetties sont celles qui n'ont de subvention que le nom ».

Cette appréciation confirme bien le souci du Conseil d'État d'unifier les modes de raisonnement : les raisonnements « globalisants » sont abandonnés, au profit d'un examen concret et circonstancié des opérations (v. également, la Chron., précitée, de J. Maïa). Ce mode de raison-

nement est le seul qui soit compatible avec la jurisprudence européenne, mais il ne faut pas se cacher qu'il introduit un élément d'incertitude pour les praticiens : l'appréciation de l'existence d'un lien direct n'est pas toujours aisée... On peut illustrer cette difficulté, par exemple, par le régime des indemnités de résiliation de contrats : La solution dépend des circonstances de l'espèce. Il faut donc analyser avec soin la « contrepartie » de l'indemnité : s'il s'agit de la réparation d'un préjudice, la TVA n'est pas applicable; s'il s'agit d'une « prestation individualisable », la TVA s'applique.

Ainsi, si l'indemnité a pour effet de maintenir l'équilibre économique du contrat, elle doit être soumise à la TVA (CE 30 juill. 2003, 241371, *Sté Batinorest*, *RJF* 2003.11.1232; Comm. Muriel Lautre-Goasguen, *RJF* 2004.4.275); en revanche, si l'indemnité a pour objet de réparer le préjudice résultant de la rupture unilatérale du contrat car la société avait exposé des coûts à perte, elle est placée hors du champ d'application de la TVA (CE 28 mai 2004, 250817, *Sté Magneti Marelli France*, *RJF* 2004.8-9.916; Chron. Olléon, *RJF* 2004.8-9.635, *BDCF* 2004.8-9.104, Concl. Bachelier, *DF* 2005.21.428, Concl. Bachelier).

Suivant le même raisonnement, le Conseil d'État a jugé que les indemnités perçues par les créanciers en raison des retards de paiement ou les intérêts moratoires sont placées hors du champ d'application de la TVA : CE 25 juin 2004, 234687, *Sté Philippini*, *RJF* 2004.10.978, *BDCF* 2004.10.119, Concl. D. Piveteau.

Mais, il convient d'apprécier les circonstances de chaque espèce; c'est ainsi que les indemnités forfaitaires versées à titre transactionnel par les maîtres d'ouvrage qui avaient passé un contrat de promotion immobilière avec un promoteur, aux entreprises de travaux créancières du promoteur détaillant, doivent être regardées comme la rémunération des travaux des entreprises, imposable à la TVA, et non comme une indemnité constitutive de dommages-intérêts non imposables à la TVA : CE 14 janvier 2008, 297221, *Sté Cuzet*, *DF* 2008.15.262, Concl. Olléon, *RJF* 2008.4.419, *BDCF* 2008.4.51.

Autre illustration des difficultés suscitées par l'application de ces principes, le régime des arrhes perçues et conservées à la suite de l'annulation de réservations de chambres: la CJCE a jugé que ces sommes doivent être analysés comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, en tant que telles, non soumises à la TVA (CJCE, 18 juill. 2007, aff. C-277/05, *Sté thermale d'Eugénie-les-Bains*, *DF* 2007.30-35.771, *RJF* 2007.11.1363, *BDCF* 2007.11.121, Concl. – contrares – Luis Miguel Poiares P. Macluro; comme l'indique sobrement le commentaire publié dans la *RJF* : « La Cour

clarifie une question dont la solution n'était pas évidente, en retenant une position contraire à celle de l'avocat général »).

3°) Opérations effectuées par un « assujetti »

5 a) Les textes applicables

La définition de l'assujetti figure à l'article 256 A du CGI : « Sont assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au troisième alinéa, 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... ».

Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme 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... ». L'article 256 A reprend donc l'énumération des « activités économiques » figurant à l'article 4 de la sixième directive : « 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 » (v. le texte intégral ci-dessus).

Mais pour entrer dans le champ d'application de la TVA, l'assujetti doit agir « en tant que tel » (art. 256-I CGI, cité ci-dessus, § 2).

6 b) La démarche générale du juge

Pour l'application de ce texte, le Conseil d'État adopte une démarche en trois étapes, ainsi que l'illustre un arrêt de section du 7 décembre 2001 (CE Sect. 7 déc. 2001, 212 273, *Syndicat de copropriétaires des Réaux*, *RJF* 2002.2.148; *Chron. Maïa*, p. 102, *BDCF* 2002.2.19, *Concl. Bachelier*). L'espèce était relative aux activités des syndicats de copropriété :

– en premier lieu, il faut s'assurer que la personne en cause effectue des « opérations à titre onéreux », ce qui implique l'existence d'un « lien direct » (v. ci-dessus, § 4) ;

– ensuite, le juge doit vérifier que l'activité est exercée de manière indépendante ;

– enfin, il faut examiner si l'activité en cause constitue une « activité économique », au sens du 2^e alinéa de l'article 256 A (v. ci-après, § 8).

Mais la qualification « d'assujetti » n'est pas suffisante, encore faut-il qu'il « agisse en tant que tel ».

7 c) « Assujetti agissant en tant que tel »

On rappelle (v. ci-dessus), que l'article 256-I du CGI, reprenant les termes de l'article 2 de la sixième directive, fait rentrer dans le champ

d'application de la TVA « les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujéti agissant en tant que tel ».

L'interprétation de cette caractéristique de l'assujéti résulte essentiellement de l'arrêt *Sudfer*, rapporté ci-dessus.

En l'espèce, une société avait acquis des lingots d'or en vue de réaliser un placement. L'Administration avait considéré que la revente de ces lingots devait être soumise à la TVA. Le Conseil d'État lui a donné tort aux motifs que « ne constitue pas une opération effectuée par un assujéti à la TVA agissant en tant que tel... le simple fait pour une société, même commerciale par son objet ou par sa forme, de revendre des biens, non comme objet de négoce, mais à titre de simple placement ».

Cet arrêt marque une double évolution de la jurisprudence :

– Il apporte une précision à la définition de « l'activité économique » (v. également ci-après, § 8) : une entreprise qui acquiert un bien non pour l'exploiter mais pour le détenir en vue de tirer les fruits de sa propriété ou de le revendre après une longue période, ne se livre pas à une « activité économique » au sens de la sixième directive et de l'article 256 A du CGI (v. les conclusions du commissaire du gouvernement Ph. Martin).

– Il abandonne le raisonnement « globalisant » en application duquel il considérait comme entrant dans le champ d'application de la TVA toutes les opérations effectuées par un assujéti. Dorénavant, il faudra distinguer, parmi les opérations réalisées par un assujéti, celles qu'il réalise « en tant que tel » et celles qu'il réalise à un autre titre (par ex., les simples placements, v. également ci-après).

Cette évolution de la jurisprudence du Conseil d'État est d'ailleurs conforme à la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, qui a évoqué à plusieurs reprises la notion « d'assujéti agissant en tant que tel » : « Par conséquent, c'est l'acquisition des biens par un assujéti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA » (CJCE 11 juill. 1991, 97/90, *Lennartz*, *RJF* 1991.10.1325). Dans un arrêt du 4 octobre 1995 (291/92, Plén., *Dieter Ambrecht*, *RJF* 1995.12.1447), la Cour a fourni des éclaircissements sur cette question : « ... un assujéti qui effectue une opération à titre privé n'agit pas en tant qu'assujéti. Par conséquent, une opération effectuée par un assujéti à titre privé ne tombe pas sous le coup de la TVA. Aucune disposition de la directive ne s'oppose d'ailleurs à ce qu'un assujéti qui souhaite conserver une partie d'un bien dans son patrimoine privé puisse l'exclure du système de la TVA ».

Parfaitement logique sur le plan des principes, cette jurisprudence risque cependant de susciter de délicats problèmes d'application pratique : il faudra établir une distinction nette entre les activités exercées

« en tant qu'assujetti » et les autres opérations effectuées par une entreprise, ce qui ne sera pas toujours aisé ; par ailleurs, pour l'application des déductions, les entreprises concernées devront faire application des règles, souvent complexes, prévues pour les assujettis partiels.

Mais la définition de « l'assujetti agissant en tant que tel » est étroitement liée à la définition des « activités économiques ».

8 d) *L'Assujetti doit exercer une « activité économique »*

La jurisprudence de la CJCE, qui doit inspirer celle des juridictions nationales, est particulièrement complexe et apparaît, parfois, quelque peu ésolérique.

Le fondement de cette jurisprudence est d'assurer le champ d'application le plus large à la TVA, conformément à l'objectif défini à l'article 1 § 2 de la directive du 28 novembre 2006, relative au système commun de TVA. Ce large champ d'application permet, en effet, d'assurer la « neutralité économique » de la TVA en évitant les ruptures dans la « chaîne des déductions ». Ce fondement est défini, comme suite, par la CJCE : « §17 À cet égard, il convient de souligner, en premier lieu, que l'article 4 de la sixième directive assigne un champ d'application très large à la TVA, englobant tous les stades de la production, de la distribution et de la prestation de services... § 18. Il convient de préciser, en second lieu, que le concept d'« exploitation » se réfère, conformément aux exigences du principe de la neutralité du système commun de TVA, à toutes les opérations, quelle que soit leur forme juridique, qui visent à retirer du bien en question des recettes ayant un caractère de permanence » (CJCE 4 déc. 1990, 186/89, *Van Tiem*, *RJF* 1991.3.380).

On peut tenter de dégager quelques règles à travers l'abondante jurisprudence :

– Une activité économique se définit par sa nature et non par les objectifs poursuivis (Concl. *Verloren van Themaat* sous CJCE 1^{er} avr. 1982, 89/81, *Hong Kong Trade*, *Rec. CJCE* 1277).

Ainsi, par exemple, le caractère de service public administratif ne fait pas obstacle à l'application de la TVA.

Cette solution est d'ailleurs conforme à la lettre de l'article 256 A du CGI : CE Sect. 28 juill. 1993, 46 886, *Bernadet*, *RJF* 1993.8-9, 1138, *DF* 1996.44.1347, Concl. Fouquet).

V. également ci-après, la jurisprudence relative au « simple exercice du droit de propriété »

– La simple détention d'un bien et le simple exercice du droit de propriété ne sont pas des activités économiques.

La CJCE a été amenée à distinguer l'exploitation d'un bien en vue d'en retirer des recettes et la simple détention de ce bien en vue d'en

recueillir les fruits (v. également ci-dessus, l'analyse de l'arrêt du Conseil d'État en date du 29 déc. 1995, *Sudfer*).

Ce principe peut être illustré par les exemples suivants :

- *Le régime des holdings*

Dans un arrêt du 20 juin 1991, la CJCE s'est prononcée sur le régime fiscal des sociétés « holdings », c'est-à-dire des sociétés qui prennent des participations dans le capital d'autres sociétés. La Cour établit une distinction fondamentale entre deux types de comportements : « Il ne résulte cependant pas de cette jurisprudence que la simple acquisition et la simple détention de parts sociales soient à considérer comme une activité économique, au sens de la sixième directive, conférant à son auteur la qualité d'assujéti. 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. 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 » (CJCE 20 juin 1991, 60/90, *Polysar*, *RJF* 1991.10.1324).

La notion « d'immixtion » figurant dans l'arrêt *Polysar* était restée quelque peu imprécise et d'aucuns avaient pu y voir une exception à la non-inclusion des dividendes dans le champ d'application de la TVA. En fait, il n'en est rien. La Cour l'a précisé, en retenant une interprétation restrictive de la notion « d'immixtion » : « Dès lors, il convient de répondre à la deuxième question que l'immixtion d'une holding dans la gestion de ses filiales constitue une activité économique au sens de l'article 4 § 2 de la sixième directive uniquement dans la mesure où elle implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de cette directive » (CJCE Ord. 12 juill. 2001, aff. 102/00, *Welthgrove BV*, *RJF* 2001.11.1474). En pratique, l'imposition de ces transactions n'était guère contestée.

- *La perception de dividendes*

La perception de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la TVA : CJCE Plén. 22 juin 1993, 333/91, *SATAM* (*RJF* 1993.7.986, Concl. W. Van Gerven, p. 548, *RJF* 1993.12.891, Chron. Goulard) : « N'étant la contrepartie d'aucune activité économique, au sens de la sixième directive, la perception de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la TVA. »

- *L'acquisition et la détention d'obligations*

La Cour a appliqué le même raisonnement pour l'acquisition et la détention d'obligations : « Les revenus tirés des obligations découlent de la simple détention de celles-ci, qui donne droit à des versements

d'intérêts. Dans ces conditions, les intérêts ainsi perçus ne peuvent être considérés comme la contrepartie d'une opération ou activité économique accomplie par le détenteur d'obligations, étant donné qu'ils découlent de la simple propriété de ces obligations » (CJCE 6 fév. 1997, 80/95, *Harnas & Helm CV, RJF* 1997.4.407, Concl. Fennelly, p. 216).

• *Le simple exercice du droit de propriété*

La Cour a repris à plusieurs reprises la distinction entre l'exploitation d'un bien et le simple exercice du droit de propriété : « le simple exercice du droit de propriété par son titulaire ne saurait, en lui-même, être considéré comme constituant une activité économique »; appliquant ce principe à un « trust britannique », la Cour en conclut « qu'il devait être considéré comme se limitant à gérer un portefeuille d'investissements à l'instar d'un investisseur privé »; par conséquent, les achats et ventes d'actions effectués par ce trust ne sont pas soumis à la TVA (CJCE 20 juin 1996, 155/94, *Wellcome Trust Ltd, RJF* 1996.8-9.1111). Cette affaire particulièrement spectaculaire éclaire le raisonnement suivi par la Cour : l'activité économique, au sens de l'article 4 de la sixième directive, ne se définit pas en fonction de l'objectif de l'opération mais en fonction de sa nature. C'est ainsi que si l'organisme en cause exerce une simple activité de gestion de patrimoine, il ne sera pas soumis à la TVA, alors même que les opérations réalisées pourraient être d'un montant considérable (en l'espèce, la vente d'actions réalisée par le trust avait été la plus importante réalisée en Grande-Bretagne par un opérateur privé !).

L'exclusion du simple exercice du droit de propriété du champ d'application de la TVA figure également dans l'arrêt de Section du 7 décembre 2001, cité ci-dessus, § 6. En l'espèce, le Conseil d'État effectue une distinction entre deux catégories d'activités exercées par le syndicat de copropriété :

- une activité comparable à celle d'un propriétaire n'est pas une « activité économique »;
- la fourniture de services ou de biens qui va au-delà de l'activité d'un simple propriétaire doit être soumise à la TVA. Comme l'a écrit G. Bachelier dans ses conclusions précitées, « ces prestations supplémentaires ne correspondent pas à la simple gestion d'un patrimoine mais relèvent du circuit économique ».

La perception d'intérêts de placements est cependant imposable si elle se situe dans le prolongement d'une activité taxable.

La CJCE a opéré une distinction entre ces opérations et la perception de dividendes : ces derniers ne rentrent pas dans le champ d'application de la TVA (sur ce point, v. *supra*, l'arrêt du 22 juin 1993). En revanche, « les intérêts perçus par une entreprise de gestion d'immeubles en rémunération de placements, effectués pour son propre compte, de fonds versés par les copropriétaires ou les locataires, ne sauraient être exclus

du champ d'application de la TVA, dès lors que le versement d'intérêts ne résulte pas de la simple propriété du bien, mais constitue la contrepartie d'une mise à disposition d'un capital à un tiers ».

La Cour précise, ensuite, les conditions exactes d'application de ce principe : « Des prestations de services, telles que les placements réalisés par un syndic auprès des banques, ne seraient certes pas soumises à la TVA si elles étaient accomplies par des personnes n'agissant pas en qualité d'assujetti. Toutefois en l'espèce au principal, la perception, par un syndic, des intérêts produits par le placement des sommes qu'il reçoit de ses clients dans le cadre de la gestion de leurs immeubles constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable, de sorte que ce syndic agit comme un assujetti lorsqu'il effectue un tel placement » (CJCE 11 juill. 1996, 306/94, *Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest SARL*, *RJF* 1996.8-9.1112).

La triple caractéristique du prolongement « direct, permanent et nécessaire » a été reprise par la jurisprudence du Conseil d'État CE 29 décembre 1997, 140 829, *SA Billon*, *RJF* 1998.2.151; *Chron. Verelytte*, p. 75, *BDCF* 1998.1.8; CE 11 février 1998, 142 871, *SA Étude Havre Tronchet*, *DF* 1998.20-21.443, *Concl. Bachelier*, *RJF* 1998.4.255, *BDCF* 1998.2.38.

Cette analyse présente un double intérêt pratique :

- D'une part, pour la détermination du champ d'application de la TVA : si la perception des intérêts se situe dans le « prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable », ils rentrent dans le champ d'application de la TVA. Ils sont cependant exonérés en application des dispositions de l'article 261 C du CGI.

- D'autre part, pour le calcul des droits à déduction. En effet, les intéressés sont des assujettis partiels et les déductions doivent donc être calculées en appliquant la règle du « prorata » : si les intérêts rentrent dans le champ d'application de la TVA, ils doivent figurer au dénominateur du « prorata » ; s'ils ne rentrent pas dans le champ d'application de la TVA, ils ne doivent pas y figurer. Voir sur ce point, thème 41.

II. — La théorie de l'apparence

- 9 La jurisprudence a consacré cette théorie dans un arrêt du 20 février 1984 (Plén., 83 270, *Sieur Lemarchand*; v. thème 10).

Le Conseil d'État applique la théorie de l'apparence pour la détermination du champ d'application de la TVA.

Ainsi, il est admis que l'administration fiscale est en droit, pour asseoir les impositions, de s'en tenir à l'apparence des relations contractuelles au moment du fait générateur, même si ces relations

contractuelles sont ultérieurement annulées avec effet retroactif (sur les effets de la rétroactivité, v. également thème 17) : CE 19 novembre 1984, 40 221, *SINFAC*, *DF* 1985.14.735, Concl. Fouquet ; un accord avait été conclu le 30 mai 1974 et annulé le 8 décembre de la même année : les livraisons « effectivement » effectuées en vertu de cet accord sont déclarées imposables bien qu'elles n'aient fait l'objet d'aucune facturation.

De même, pour déterminer le redevable de l'impôt, l'Administration a la faculté de se référer à la situation apparente que le contribuable a lui-même créée (CE 7 mai 1986, 46 841, *SECODI*, *DF* 1986.42.1772, Concl. Fouquet). En l'espèce, une société avait pour objet l'exploitation d'un bar (ouvert en 1974) ; quelques années après l'ouverture (en 1978), la gérante a contesté les impositions mises à la charge de la société en soutenant qu'elle exploitait l'établissement à titre personnel. Le Conseil d'État a rejeté sa requête, aux motifs « ... qu'il est constant que la société n'a jamais fait connaître, par la suite, son intention de modifier, réduire ou cesser l'activité pour laquelle elle avait été régulièrement constituée ; que, dès lors, l'Administration était fondée à se référer à la situation que la société avait elle-même créée et à la regarder comme ayant assuré, au cours de la période du 12 juillet 1974 au 30 juin 1978, l'exploitation du fonds de commerce dont il s'agit et comme étant, par suite, redevable de la TVA due au titre de cette période, pour l'exploitation du fonds ». Voir aussi CE 17 mai 1989, 78 743, *Nordmann*, *DF* 1989.45.2131.

L'application de la théorie de l'apparence illustre le caractère « d'impôt réel » que revêt la TVA (v. aussi thèmes 40 et 41).

Éléments de bibliographie

BERGERES – « Les abandons de créances et la TVA », *DF* 1999.49.1484.

BERGERES et GUICHARD – « Holdings mixtes et TVA », *DF* 2003.5, p. 203.

BOUTELLIS – « Les placements financiers des entreprises au regard de la TVA », *DF* 1997.27.888.

BROVILLE – « Les subventions publiques à l'épreuve de la TVA », *DF* 2005.23, p. 97.

DANIEL-THEZARD – « La notion d'activité économique », *DF* 2001.19-20, p. 781.

DEBOISSY (E.) et WICKER (G.) – « Indemnités dues à raison d'un contrat et TVA », *BF* 2002.8-9.593.

DEMANGEL (S.) – « Le lien direct est-il encore le critère de détermination du champ d'application de la TVA ? », *DF* 2002.7.329.

GUICHARD et STEMMER – « Prestations intra-entreprise et TVA », *DF* 2007.11, p. 9.

LLORENS – « L'administration fiscale est-elle un tiers ? », *LPA* 1982, n^{os} 22 et 23.

RAFFRAY – « L'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires dans la CEE », *DF* 1978.10.257.

RAFFRAY – « Les opérations internes au regard de la TVA », *BF* 1981.5.225.

SERANDOUR (Y.) – « Les critères d'identification de la subvention à inclure dans l'assiette de la TVA », *DF* 2003.3, p. 84.

TOURNES – « Droits à déduction des sociétés percevant des produits financiers », *RJF* 1993.10.733.

« L'évolution de la TVA financière », *DF* 2005.18-19, p. 810.

40

LA TVA COLLECTÉE

CE Plén. 11 juillet 1977, 1 929, Ferrero France

(*RJF* 1977.10.536, *DF* 1978.27.1116, Concl. Lobry)

« Mais considérant qu'aux termes de l'article 283-3 du CGI : "toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout autre document en tenant lieu est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation"; qu'il résulte de ces dispositions qu'un contribuable qui a indûment payé la taxe sur la valeur ajoutée ne peut en obtenir la restitution par le Trésor des lors qu'il a porté ladite taxe sur les factures ou tout autre document en tenant lieu remis par lui à ses clients; qu'il est constant que la société anonyme Ferrero/France a porté sur ses factures la taxe sur la valeur ajoutée au taux intermédiaire; que cette circonstance la rendait par elle-même redevable de ladite taxe et faisait obstacle à ce que les droits versés en trop lui fussent restitués; »

CE 19 février 1975, 93 262, Bonnafous

(*Lebon* 142, *RJF* 1975.4.183, *DF* 1975.23.799, Concl. Mme Latoumerie)

« Considérant que, durant la période litigieuse, qui s'étend du 1^{er} janvier 1966 au 30 juin 1970, la société à responsabilité limitée "Entreprise Bonnafous Frères" a fait des travaux pour ses associés; que, l'Administration ayant estimé que les prix consentis pour ces travaux étaient inférieurs à ceux que la société aurait normalement pratiqués à l'égard de clients autres que ses associés, l'imposition litigieuse à la taxe sur la valeur ajoutée a été assise sur la somme regardée par l'Administration comme correspondant à une minoration de prix consentie par la société à ses associés;

Considérant qu'il résulte des dispositions précitées des articles 266 et 269 du Code général des impôts que la taxe sur la valeur ajoutée ne peut être assise que sur des sommes réellement encaissées; que, par suite, la circonstance, à la supposer établie, qu'une société à responsabilité limitée consent des rabais anormaux à ses associés lorsque ceux-ci sont ses clients, si elle permet de regarder cette pratique comme une distribution de bénéfices sociaux au sens des articles 109 et 111 du Code des impôts, ne confère